



Universidad Nacional Mayor de San Marcos

Universidad del Perú. Decana de América

Dirección General de Estudios de Posgrado

Facultad de Ciencias Contables

Unidad de Posgrado

**Estudio del procedimiento de determinación tributaria
en base presunta establecido en el numeral 1 del
artículo 93 de la Ley del impuesto a la renta frente a la
realidad económica y capacidad contributiva de las
empresas como lucha contra la evasión tributaria en el
sector grifos**

TESIS

Para optar el Grado Académico de Magíster en Política y Gestión
Tributaria

AUTOR

Freddy ALARCÓN VARGAS

ASESOR

Mg. Dante Julián CAMUS GRAHAM

Lima, Perú

2015



Reconocimiento - No Comercial - Compartir Igual - Sin restricciones adicionales

<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-sa/4.0/>

Usted puede distribuir, remezclar, retocar, y crear a partir del documento original de modo no comercial, siempre y cuando se dé crédito al autor del documento y se licencien las nuevas creaciones bajo las mismas condiciones. No se permite aplicar términos legales o medidas tecnológicas que restrinjan legalmente a otros a hacer cualquier cosa que permita esta licencia.

Referencia bibliográfica

Alarcón, F. (2015). *Estudio del procedimiento de determinación tributaria en base presunta establecido en el numeral 1 del artículo 93 de la Ley del impuesto a la renta frente a la realidad económica y capacidad contributiva de las empresas como lucha contra la evasión tributaria en el sector grifos*. [Tesis de maestría, Universidad Nacional Mayor de San Marcos, Facultad de Ciencias Contables, Unidad de Posgrado]. Repositorio institucional Cybertesis UNMSM.



UNIVERSIDAD NACIONAL MAYOR DE SAN MARCOS
(Universidad del Perú, DECANA DE AMÉRICA)

FACULTAD DE CIENCIAS CONTABLES

UNIDAD DE POSGRADO

ACTA DE SUSTENTACION DE TESIS DE GRADO ACADÉMICO
DE MAGISTER EN POLÍTICA Y GESTIÓN TRIBUTARIA,
CON MENCIÓN EN POLÍTICA Y SISTEMA TRIBUTARIO

N°007-DUPG-FCC/2015

En la ciudad de Lima, a los 10 días del mes de junio del 2015 a las 09:30 horas, en el Salón de Grados de la Facultad de Ciencias Contables de la UNMSM, bajo la Presidencia del Dr. Flores Konja Adrián Alejandro; con la asistencia de los Miembros del Jurado: Dra. Ramón Ruffner de Vega Jerí Gloria; Dra. Vásquez Tarazona Catya Evelyn; Dr. Valencia Gutiérrez Adolfo; y, Mg. Camus Graham Dante Julián; el aspirante al Grado Académico de Magister en Política y Gestión Tributaria, con Mención en Política y Sistema Tributario, **Bachiller Alarcón Vargas Freddy**, procedió hacer la exposición y defensa pública de su Tesis titulada: **"ESTUDIO DEL PROCEDIMIENTO DE DETERMINACIÓN TRIBUTARIA EN BASE PRESUNTA ESTABLECIDO EN EL NUMERAL 1 DEL ARTÍCULO 93 DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA FRENTE A LA REALIDAD ECONÓMICA Y CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LAS EMPRESAS COMO LUCHA CONTRA LA EVASIÓN TRIBUTARIA EN EL SECTOR GRIFOS"**, requisito principal para optar el Grado Académico de Magister en Política y Gestión Tributaria, con Mención en Política y Sistema Tributario.

Concluida la exposición se procedió a la evaluación correspondiente, habiendo obtenido la siguiente calificación:

DE " EXCELENTE (19) " Diecinueve

La Ceremonia de Sustentación concluyó a horas:

11.30 AM

Dr. Flores Konja Adrián Alejandro
Presidente

Dra. Ramón Ruffner de Vega Jerí Gloria
Miembro

Dra. Vásquez Tarazona Catya Evelyn
Miembro

Dr. Valencia Gutiérrez Adolfo
Miembro

Mg. Camus Graham Dante Julián
Miembro

Vista la presente Acta, del Jurado de Sustentación de Tesis, propone que la Universidad Nacional Mayor de San Marcos, otorgue al **Bachiller Alarcón Vargas Freddy**, el Grado Académico de Magister en Política y Gestión Tributaria, con Mención en Política y Sistema Tributario.



Ciudad Universitaria, 10 de junio del 2015

Dr. Adrián Alejandro Flores Konja
Director de la Unidad de Posgrado

INDICE

1	CAPITULO 1.- INTRODUCCION.....	1
1.1	Situación Problemática.....	3
1.2	Formulación del problema	7
1.2.1	Problema General	10
1.2.2	Problemas específicos	11
1.4	Justificación teórica	12
1.5	Justificación practica.....	14
1.6	Objetivos.....	14
1.6.1	Objetivo General	14
1.6.2	Objetivos Específicos	15
2	CAPITULO 2 – MARCO TEORICO.....	17
2.1	Marco Filosófico de Investigación.....	17
2.2	Antecedentes de Investigación	18
2.3	Bases teóricas	19
2.4	Marco Conceptual.....	63
3	CAPITULO 3 – METODOLOGIA	66
3.1	Tipo de Investigación.....	66
3.2	Método de Investigación.....	66
3.3	Población y muestra.....	67
3.4	Técnicas e instrumento de recolección de datos	69
3.5	Técnicas de procesamiento de datos	70
4	CAPITULO 4 – RESULTADOS Y DISCUSION	71
4.1	Análisis, interpretación y discusión de resultados.....	71
4.2	Pruebas de hipótesis	101
4.2.1	Hipótesis General.....	101
4.2.2	Hipótesis Específicas	101
4.3	Identificación de variables.....	103
4.4	Presentación de resultados	104
5	CONCLUSIONES	105

6	RECOMENDACIONES.....	106
7	REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS	109
8	ANEXOS.....	110

A Dios por la dicha de haberme regalado la vida y el amor de una familia maravillosa, mil gracias por iluminar mi camino.

A mis padres, Bertha y Rolando por su gran cariño, su gran apoyo y las sabias enseñanzas brindadas.

A mis hijas, Katherine y María Belén, que son el motor de mi vida y lo que me impulsa a seguir hacia adelante, que me disculpen si les he robado un valioso tiempo para poder culminar este trabajo.

A Patricia mi amada esposa, que es la persona que con su amor y comprensión tuvo una participación valiosa en el cumplimiento de este objetivo que se hoy se hace realidad.

Mi agradecimiento especial al **Mg. DANTE CAMUS GRAHAM**, por el asesoramiento a la presente tesis. De igual manera a los miembros del honorable jurado calificador por sus valiosos aportes que permitieron mejorar la calidad del presente trabajo de investigación. También agradecer a los amigos que aportaron con datos, información, comentarios y sugerencias para culminar con el presente trabajo.

RESUMEN

El presente trabajo de investigación se realizó con la finalidad de demostrar que la actual legislación sobre la determinación de la obligación tributaria en base presunta establecida en numeral 1 del artículo 93 de la Ley Impuesto a la Renta, no refleja necesariamente los principios tributarios de realidad económica y capacidad contributiva de los contribuyentes, puesto que en el caso de la *“Presunción de ventas o ingresos adicionando al costo de ventas declarado o registrado por el deudor tributario, el resultado de aplicar a dicho costo el margen de utilidad bruta promedio de empresas similares”* y a pesar de que el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta establece en su inciso a) del artículo 61 que se consideraran empresas similares aquellas que se equiparen en por lo menos tres condiciones de las descritas en dicha norma; esto no garantiza que el margen de utilidad bruta promedio corresponda a la realidad económica del contribuyente sujeto a fiscalización.

Por este principal motivo es que realizamos la presente investigación culminando con la propuesta de un nuevo procedimiento de determinación tributaria en base presunta denominado “Margen de Utilidad Bruta promedio ponderado” que al tener como base el análisis de los propios documentos de la empresa sujeta a fiscalización, si considera la realidad económica y capacidad contributiva de los contribuyentes.

Los resultados de la presente investigación demostraran que con este nuevo procedimiento de presunción se garantiza que el importe de la deuda tributaria que podría acotar la Administración Tributaria no correspondería a montos ajenos a su realidad económica.

.

SUMMARY

This research was conducted in order to demonstrate that the current legislation on the determination of the tax liability based on a presumed basis established in paragraph 1 of Article 93 of the Income Tax, does not necessarily reflect the tax principles of economic reality and taxable capacity of taxpayers, since in the case of the "Presumption of sales or revenues adding to the cost of sales declared or registered by the tax debtor, the result of applying this cost margin average gross profit of similar companies" and despite the Regulation of the Law of Income Tax provides in paragraph a) of Article 61 Similar companies are considered those that equate to at least three conditions described in this standard; this does not guarantee that the average gross profit margin is in line with economic reality of the taxpayer subject to audit.

For this main reason is that we conducted this research culminating in the proposed of a new tax assessment procedure based on presumed basis called "Gross Profit Margin weighted average" based on the analysis of own business documents subject to inspection considers the economic reality and ability to contribute of the taxpayers.

The results of this investigation demonstrate that this new presumption procedure ensures that the amount of the tax debt that could charge the Tax Administration does not correspond to amounts beyond their economic reality.

1 CAPITULO 1.- INTRODUCCION

En principio debemos entender que todo Estado debe contar con los recursos suficientes a fin de poder atender las necesidades públicas de su población.

Los tributos representan una de las principales fuentes de ingresos de todo Estado, y en el caso de nuestro país el Impuesto a la Renta constituye uno de los principales tributos, no solo por su importancia en la recaudación, sino porque en estricto, grava de manera directa las ganancias de los contribuyentes, y por tanto, pretende afectar su verdadera capacidad contributiva.

En tal sentido, la correcta determinación de las rentas empresariales es fundamental, puesto que, lo que el Estado busca es que los contribuyentes tributen de acuerdo a su realidad económica y no se les afecte su capacidad contributiva, siendo estos principios los que garantizaran que la tributación se pueda aplicar con justicia y equidad.

En el ejercicio de su facultad de fiscalización la Administración Tributaria puede realizar la determinación de la obligación tributaria de los contribuyentes sobre base cierta o sobre base presunta. En este último caso deberá en principio tener una causal habilitante para ello (cualquiera de las establecidas en el artículo 64 del Código Tributario) y luego respetar escrupulosamente el procedimiento establecido en la presunción elegida para su aplicación. Una vez determinada la presunción, el contribuyente solo tiene opción a refutar el hecho cierto base o la causal habilitante más no el importe obtenido de la determinación en base presunta (lo que en doctrina se llama presunción absoluta o *iuris et de iure*).

En ese sentido, la presunción establecida en el numeral 1 del artículo 93 de la Ley del Impuesto a la Renta toma como supuesto el Margen de Utilidad Bruta de empresas similares al contribuyente; sin embargo, ello no asegura que esta utilidad calculada respete los principios de realidad económica y capacidad contributiva del contribuyente sujeto a fiscalización.

La presente investigación pretende demostrar que además de los procedimientos establecidos en las normas tributarias, es posible agregar un nuevo procedimiento denominado “Margen de Utilidad Bruta Promedio Ponderado” que al basarse en los documentos e información del propio contribuyente sujeto a fiscalización, si garantizaría que en la obligación tributaria determinada sobre base presunta se respete los principios de realidad económica y capacidad contributiva de las empresas.

Para ello el presente trabajo de investigación realizó un análisis de la presunción tributaria establecida en el numeral 1 del artículo 93 de la Ley del Impuesto a la Renta aprobada por Decreto Supremo N° 179-2004-EF y normas modificatorias, este análisis lo efectuamos con datos reales de una empresa dedicado al giro de ventas de combustible y que sus operaciones las realiza en la ciudad de Huancayo.

El Autor

ESTUDIO DEL PROCEDIMIENTO DE DETERMINACION TRIBUTARIA EN BASE PRESUNTA ESTABLECIDO EN EL NUMERAL 1 DEL ARTICULO 93 DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA FRENTE A LA REALIDAD ECONOMICA Y CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LAS EMPRESAS COMO LUCHA CONTRA LA EVASION TRIBUTARIA EN EL SECTOR GRIFOS.

1.1 Situación Problemática.

En el actual mundo globalizado las principales operaciones comerciales se mueven en base de la energía derivados principalmente del petróleo y del gas, aunque últimamente se está considerando nuevas formas de energía como la energía solar.

Es así que la producción y comercialización de todos los productos que producen energía se ha extendido entre los productores y comercializadores que pertenecen a la OPEP- Organización de países exportadores de petróleo (EEUU, Venezuela, Países árabes, etc.)

En el Perú la producción nacional de derivados del petróleo no permite cubrir la demanda interna, razón por la cual se debe importar del exterior.

Asimismo hay políticas en el Perú para paulatinamente cambiar la matriz energética del petróleo a gas, lo que va a afectar varias etapas el ciclo económico de las empresas dedicadas a estos giros, dentro de ello a la tributación.

Hoy en día el consumo masivo del derivado de petróleo se realiza a través de las grandes cadenas de distribución (Estaciones de servicios Primax, Repsol, Petroperú, etc), pero también a través de medianas estaciones de servicios y pequeños grifos que generalmente son de propietarios únicos,

ubicados principalmente en las afueras de las ciudades capitalinas o en provincias.

Se sabe que las grandes empresas tienen sistemas de control y de operatividad de última generación y se encuentran tributando en el Régimen General del Impuesto a la Renta, inclusive muchos de ellos son considerados por la Administración Tributaria como principales contribuyentes. Sin embargo, existen muchos grifos considerados como Pequeños Contribuyentes que todavía mantienen registros operativos manuales (es decir sistemas de contabilidad, control de existencias, emisión de facturas y boletas, entre otros) que facilitan la evasión tributaria en perjuicio de los ingresos fiscales.

La situación mencionada en el párrafo anterior también tiene otra arista. Se presenta la situación que este grupo de contribuyentes –ante una eventual fiscalización- se exponen a una determinación tributaria en base presunta que aplicaría la Administración Tributaria, precisamente porque el tipo de controles que mantienen al ser manuales no son del todo confiables. Para este efecto, en el artículo 64 del Código Tributario se han establecido cuales son las causales que de incurrir un contribuyente faculta a la Administración Tributaria a efectuar la determinación tributaria sobre base presunta. Así pues el numeral 2) del artículo 64 del Código Tributario señala como causal: *“La declaración presentada o la documentación complementaria ofreciera dudas respecto a su veracidad o exactitud, o no incluya los requisitos y datos exigidos; o cuando existiere dudas sobre la determinación o cumplimiento que haya efectuado el deudor tributario”*.

En el sector de ventas de combustibles, el control de las compras se ejerce a través del sistema SCOP (Sistema de Compras de Ordenes de Pedido), este es un sistema de control implementado por OSINERG por el cual los vendedores de combustibles de todo el Perú solamente pueden comercializar la cantidad de combustible que sus clientes están autorizados a almacenar.

El SCOP es un Sistema de Control en línea cuyo principal objetivo es combatir la informalidad en la venta de combustibles por medio de la validación automática y en tiempo real de transacciones autorizadas entre agentes autorizados.

El SCOP se aplica a distribuidores mayoristas, distribuidores minoristas, consumidores directos de combustibles líquidos y toda persona natural o jurídica que adquiera combustible u otros productos derivados de los hidrocarburos en plantas de ventas de combustible. Este sistema comenzó a operar en noviembre de 2004.

Cuando un comprador realiza un pedido de combustible en el SCOP, el sistema validará:

- Si su registro en la Dirección General de Hidrocarburo (DGH) está vigente,
- Si está autorizado a adquirir los productos que está solicitando,
- Si la cantidad de combustible que está solicitando no excede su capacidad de almacenamiento,
- Si el transporte que trasladará el producto está autorizado,

De esta manera si todas estas validaciones son correctas, el sistema procederá a emitir un Código de Autorización, el cual identificará a cada transacción en todo su flujo.

Sin el código de autorización, no se podrá comprar combustible.

El Sistema SCOP no interfiere en la Transacción Comercial. Es un sistema que será usado solo para efectos de registro de las transacciones realizadas entre agentes. Por lo tanto, los documentos habituales de compra se seguirán utilizando, como por ejemplo: guías de remisión, órdenes de pedido, partes de ingreso/salida de mercadería, etc.

Sin embargo, en las ventas que efectúan estos grifos se encuentra el punto crítico de evasión tributaria, porque básicamente no entregan comprobantes de pago y por tanto no declaran las ventas en su integridad.

Estos grifos son contribuyentes que llevan su contabilidad, sistema de emisión de comprobantes de pago, control de existencias en los kardex y controles administrativos de manera manual, lo cual resta fehaciencia a sus operaciones.

Estas empresas cuando emiten sus boletas de ventas muchas veces no detallan la cantidad de galones vendidos, tampoco el precio unitario o algún otro dato exigido por las normas tributarias.

Al respecto, el Reglamento de Comprobantes de pago aprobado por Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT publicado el 24 de enero de 1999, ha establecido en el artículo 8 numeral 3) que respecto a las boletas de ventas, la información no necesariamente impresa a consignar entre otras son:

- Bien vendido o cedido en uso, tipo de servicio prestado y/o código que lo identifique, número de serie y/o número de motor si se trata de un bien identificable, de ser el caso. Si no fuera posible indicar el número de serie y/o número de motor del bien vendido o cedido en uso al momento de la emisión del comprobante, dicha información se consignara al momento de la entrega del bien.
- Importe de la venta, de la cesión en uso o del servicio prestado. Cada boleta de venta debe ser totalizada y cerrada independientemente.
- Fecha de emisión.

Cuando uno de estos grifos es sujeto de fiscalización, generalmente se tiene como antecedente que ha sido detectado que no entrega comprobante de pago a través del operativo “fedatario” también conocido como “verificación de entregas de comprobantes de pago”, por lo cual ha sido sancionado con la infracción tipificada en el numeral 1) del artículo 174 del Código Tributario, que establece como infracción: *“No otorgar los comprobantes de pago u otorgar documentos que no reúnen los requisitos y características para ser considerados como tales”*.

Esta situación constituye ya una causal habilitante para efectuar la determinación de la obligación tributaria en base presunta, puesto que así lo ha establecido el numeral 6) del artículo 64 del Código Tributario: *“Se detecte el no otorgamiento de los comprobantes de pago que correspondan por las ventas o ingresos realizados o el otorgamiento sin los requisitos de Ley”*.

Además ocurre en la realidad que muchos compradores al surtir de combustibles sus unidades vehiculares no solicitan el respectivo comprobante de pago por estar muy apurados o por cualquier otro motivo (por ejemplo taxistas y personas como consumidores finales). Esta situación hace que muchos grifos tengan entradas de mercadería por las compras del combustible pero existen menos salidas por las ventas (puesto que no se emitieron los comprobantes de pago en su oportunidad). Para corregir esta situación muchas empresas efectúan la venta de facturas de favor a terceros; es decir, trasladan costo/gasto y crédito fiscal, así buscan disminuir sus stocks, por este tipo de operaciones cobran un porcentaje (como comisión) del valor total de factura trasladada.

1.2 Formulación del problema

La Administración Tributaria al momento de llevar a cabo una auditoria, en función a los antecedentes y al comportamiento del contribuyente aplicará un procedimiento de presunción establecido en las normas tributarias, generalmente el procedimiento a elegir será el de Margen de utilidad bruta promedio de empresas similares, amparados en el artículo 93 Ley del Impuesto a la Renta que señala:

“Para los efectos de la determinación sobre base presunta, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT podrá determinar ventas, ingresos o renta neta aplicando promedios, coeficientes y/o porcentajes.

Para fijar el promedio, coeficiente y/o porcentaje, servirán especialmente como elementos determinantes: el capital invertido en la explotación, el volumen de las transacciones y rentas de otros ejercicios gravables, el monto de las compra-ventas efectuadas, las existencias de mercaderías o productos, el monto de los depósitos bancarios, el rendimiento normal del negocio o explotación de empresas similares, los salarios, alquileres del negocio y otros gastos generales.

Para tal efecto, se podrán utilizar, entre otros, los siguientes procedimientos:

- 1. Presunción de ventas o ingresos adicionando al costo de ventas declarado o registrado por el deudor tributario, el resultado de aplicar a dicho costo el margen de utilidad bruta promedio de empresas similares.*

El margen de utilidad bruta es el porcentaje obtenido al dividir la utilidad bruta entre el costo de ventas, todo ello multiplicado por cien.

En caso el deudor tributario no hubiera declarado o registrado el costo de ventas, o existiera dudas respecto de su veracidad o exactitud, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT obtendrá el costo de ventas considerando la información proporcionada por terceros.

De las ventas o ingresos presuntos se deducirá el costo de ventas respectivo, a fin de determinar la renta neta.

- 2. Presunción de renta neta equivalente a la renta neta promedio de los dos ejercicios inmediatos anteriores, que haya sido declarada o registrada por el deudor tributario, comprobada por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT. Si el deudor tributario no*

tiene renta neta en alguno de dichos ejercicios, se podrá aplicar el procedimiento a que se refiere el inciso siguiente.

3. *Presunción de renta neta equivalente al promedio de renta neta de empresas similares, correspondiente al ejercicio fiscalizado o, en su defecto, al ejercicio inmediato anterior.*
4. *Presunción de renta neta de cuarta categoría equivalente al promedio de renta neta de personas naturales que se encuentren en condiciones similares al deudor tributario, del ejercicio fiscalizado o, en su defecto, del ejercicio inmediato anterior.*

En los casos que deba obtenerse el promedio de empresas similares o de personas que se encuentren en condiciones similares, se tomará como muestra tres empresas o personas que reúnan las condiciones similares que establezca el Reglamento. En caso de no existir empresas o personas de acuerdo a dichas condiciones, se tomarán tres empresas o personas, según corresponda, que se encuentren en la misma Clasificación Industrial Internacional Uniforme – CIIU”.

Cuando la Administración Tributaria en su labor de fiscalización aplica la presunción establecida en el numeral 1 del artículo 93 de la Ley del Impuesto a la Renta (presunción de Margen de utilidad bruta promedio de empresas similares), finaliza determinando las omisiones o reparos tributarios, muchas veces estos reparos están en desacuerdo con la realidad económica del contribuyente, cuantificándose en montos desproporcionados.

En estos casos lamentablemente para los contribuyentes no hay mucho que hacer, puesto que la normatividad tributaria en el tema de presunciones sólo permite presentar “*prueba en contrario*” del hecho cierto y la causal de presunción más no se admiten refutaciones sobre el monto reparado como omisión. Es por eso que estas presunciones son conocidas como “*iuris et de iure*”, que significan sin admitir prueba en contrario o también son conocidas como presunciones absolutas.

En ese sentido la presente investigación trae como propuesta una modificación a la norma tributaria; es decir, se establezca un nuevo procedimiento de determinación tributaria en base presunta que si considere la realidad económica y capacidad contributiva del contribuyente.

La propuesta a plantear seria que el numeral 1) del artículo 93 de la Ley del Impuesto a la Renta quede redactado de la siguiente manera:

“Presunción de ventas o ingresos adicionando al costo de ventas declarado o registrado por el deudor tributario, el resultado de adicionar a dicho costo el margen de utilidad bruta promedio de empresas similares o el obtenido de los propios documentos y registros del sujeto fiscalizado” (cursivas y resaltado nuestro).

1.2.1 Problema General

¿Por qué la manera en que se aplica el procedimiento de presunción establecido en el numeral 1 del artículo 93 de la Ley del Impuesto a la Renta como lucha contra la evasión tributaria en el sector grifos no considera la realidad económica del contribuyente afectando su capacidad contributiva y que modificación se hace necesaria plantear?

Esta interrogante se basa principalmente en el hecho que en la norma indicada, se autoriza a la Administración Tributaria- SUNAT a efectuar la determinación de la obligación tributaria de los contribuyentes en base presunta, entre otros procedimientos, aplicando el rendimiento normal del negocio o explotación de empresas similares. Nada garantiza que en algunos casos las acotaciones determinadas por la Administración Tributaria considere la realidad económica de los contribuyentes y no afecten su capacidad contributiva, puesto que se basarían en la rentabilidad de “negocios similares”.

1.2.2 Problemas específicos

- a. ¿En qué medida la presunción establecida en el numeral 1 del artículo 93 de la Ley del Impuesto a la Renta sirve como herramienta de lucha contra la evasión tributaria en el sector grifos?**

Como en toda determinación tributaria en base presunta, lo que se busca es que la Administración Tributaria pueda determinar de manera indirecta la obligación tributaria de los contribuyentes, en principio teniendo una causal habilitante para ello y aplicando escrupulosamente el procedimiento de presunción establecido en la norma. Esta situación busca entre otras cosas, generar sensación de riesgo entre los contribuyentes que determinan su tributación actuando al margen de la realidad de sus operaciones económicas. En la gran mayoría de sistemas tributarios de los diversos países, el legislador se atribuye la potestad de efectuar la determinación de la obligación tributaria de sus contribuyentes aplicando diversos mecanismos de presunción como herramienta válida contra la lucha de la informalidad y evasión tributaria.

- b. ¿En qué medida el actual procedimiento de fiscalización que aplica la Administración Tributaria señalado en el numeral 1 del artículo 93 de la Ley del Impuesto a la Renta requiere cambios para considerar la realidad económica del contribuyente y no afectar su capacidad contributiva?**

Si bien al artículo 61 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta (vinculado al artículo 93 de la Ley del Impuesto a la Renta), establece algunas condiciones que la Administración Tributaria debe tomar en cuenta al momento de elegir las “Empresas similares” a

efectos de aplicar la determinación en base presunta, nada garantiza que aún en los casos de que las empresas seleccionadas como “Empresas similares” para un determinado contribuyente, en realidad sean tal, y como consecuencia de la aplicación del margen de rentabilidad determinado, considere en esencia la realidad económica del contribuyente fiscalizado y no afecte su capacidad contributiva.

c. ¿Por qué es necesario presentar una propuesta de procedimiento de determinación en base presunta que considere la realidad económica del contribuyente y no afecte su capacidad contributiva?

Consideramos que al margen del procedimiento ya establecido en el numeral 1 del artículo 93 de la Ley del Impuesto a la Renta, se podría añadir un nuevo procedimiento de determinación de la obligación tributaria en base presunta, que tome como base de su análisis la propia información del contribuyente (comprobantes de pago por las compras y ventas, precios de venta fijados, declaraciones juradas de impuestos, entre otros). De esta manera se contaría con una presunción que al tener como base la propia información del contribuyente, si tomaría en cuenta su realidad económica y no afectaría su capacidad contributiva.

1.4 Justificación teórica

La investigación propuesta busca, mediante la aplicación de la teoría de las presunciones en el plano tributario, sustentar la incorporación de un nuevo procedimiento de determinación de la obligación tributaria en base presunta, tomando en consideración la realidad económica y capacidad contributiva

del contribuyente sujeto a fiscalización por parte de la Administración Tributaria.

El resultado de la investigación (la propuesta de un nuevo procedimiento de determinación en base presunta) permitirá a la Administración Tributaria determinar la base imponible de los tributos autoliquidados por el contribuyente, tomando en cuenta la realidad económica de éste y no tomando únicamente como referencia las utilidades obtenidas por “empresas similares”, como hasta el momento se viene realizando.

El estado con el fin de satisfacer las necesidades públicas, requiere generar los recursos necesarios que le permitan su desarrollo, por tal motivo, la Constitución le ha conferido potestades para obligar a los ciudadanos a contribuir con el sostenimiento del gasto público, mediante el recaudo de los tributos.

Es así que todos los ciudadanos y empresas que generan ingresos y que de acuerdo a las normas correspondientes califiquen como hechos imponibles, están obligados al pago de los tributos establecidos en las normas.

La Administración Tributaria tiene entre una de sus facultades comprobar que la determinación tributaria efectuado por los contribuyentes sea la correcta.

En ese sentido, la determinación tributaria se puede hacer en base cierta o en base presunta.

Como se ha reconocido en la doctrina, es necesario que exista una forma de determinar los tributos en base presunta, básicamente porque existen dificultades para establecer los hechos y cuantías de los tributos muchas veces por el propio actuar de los contribuyentes así como también por el control que debe ejercer la Administración Tributaria sobre las operaciones de las empresas.

Se recuerda que uno de los principales esfuerzos que tiene la Administración Tributaria es la de cerrar la brecha de veracidad, entendida como la diferencia entre lo declarado por el contribuyente y lo que debió haber declarar, y la aplicación de presunciones cumple ese objetivo.

Mientras exista falta de conciencia tributaria entre los contribuyentes, se hace necesario que la Administración Tributaria mantenga las facultades para proceder a la determinación de la obligación tributaria en base presunta.

1.5 Justificación practica

La investigación se justifica porque al contener la norma tributaria una propuesta de presunción basada en la información contable de la misma compañía sujeta a fiscalización, se determinara el Margen de Utilidad Bruta que corresponde a la empresa respetando los principios de capacidad contributiva y realidad económica. De esta manera las empresas tendrán una manera más justa de acotación efectuada por la Administración Tributaria.

1.6 Objetivos

1.6.1 Objetivo General

Evaluar el procedimiento de fiscalización en base presunta establecido en el numeral 1 del artículo 93 de la Ley del Impuesto

a la Renta como lucha contra la evasión tributaria en el sector grifos, para demostrar que no cumple necesariamente con los principios de realidad económica y capacidad contributiva de las empresas y proponer un nuevo procedimiento de presunción.

1.6.2 Objetivos Específicos

- a) Evaluar si la presunción establecida en el numeral 1 del art. 93 de la Ley del Impuesto a la Renta que se aplica en las fiscalizaciones sirve como herramienta de lucha contra la evasión tributaria en el sector grifos.**

Las presunciones son permitidas en la mayoría de ordenamientos tributarios porque son una herramienta válidamente utilizada para luchar contra la evasión tributaria. Evaluaremos si en los casos que la Administración Tributaria haya aplicado específicamente la presunción establecida en el numeral 1) del artículo 93 de la Ley del Impuesto a la Renta ha cumplido con el objetivo de combatir la evasión tributaria.

- b) Evaluar el procedimiento de presunción señalado en el numeral 1 del artículo 93 de la Ley del Impuesto a la Renta que no toma en cuenta la realidad económica del contribuyente y afecta su capacidad contributiva.**

El procedimiento de presunción señalada en la norma indicada, tiene su fundamento en la aplicación de márgenes de rentabilidad de “empresas similares” a la utilidad que el contribuyente fiscalizado haya declarado. Evaluaremos si esta manera de efectuar la determinación tributaria cumple con tomar en cuenta la

realidad económica del contribuyente y no afecte su capacidad contributiva.

- c) Proponer un nuevo procedimiento de fiscalización en base presunta sobre el análisis del contenido de los documentos del propio contribuyente que considere su realidad económica y no afecte su capacidad contributiva.**

Si estuviera establecido en la norma tributaria un procedimiento de determinación en base presunta que se calcule en base a los documentos e información del propio sujeto fiscalizado, podríamos concluir que éste procedimiento sí consideraría su realidad económica y no afectaría su capacidad contributiva.

2 CAPITULO 2 – MARCO TEORICO.

2.1 Marco Filosófico de Investigación

Nuestro país se encuentra definido en el art. 43 de la Constitución Política del Perú de 1993 como un Estado social de Derecho. Una definición de Estado es el conjunto de instituciones que poseen la autoridad y potestad para establecer las normas que regulan una sociedad, teniendo soberanía interna y externa sobre un territorio determinado. Sociedad viene a ser un tipo particular de agrupación de individuos que se organiza política, social, económica, religiosamente, entre otras, para conseguir un objetivo común, que para nuestro análisis será la búsqueda del progreso y bienestar de todos los ciudadanos peruanos.

Es en este contexto que el Estado tiene como función proveer de servicios públicos a su población (salud, vivienda, educación, infraestructura vial, administración de justicia, defensa nacional entre otros), pero para lograrlo debe contar con los recursos financieros necesarios. Es así que surge el “tributo” término que proviene de la palabra tribu, que significa conjunto de familias que obedecen a un jefe y que colaboran de alguna manera con el sostenimiento de la tribu.

Por lo tanto, los tributos son el pago que debemos hacer todos los contribuyentes (personas naturales y/o jurídicas) a favor del estado, para que este cuente con los recursos necesarios y pueda cubrir las necesidades publicas que su población requiera. Tal labor ha sido encomendada entre otras instituciones a la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (SUNAT), quien tiene entre sus principales atribuciones la facultad de fiscalización, que se entiende como el comprobar que los contribuyentes hayan cumplido con sus obligaciones tributarias de

manera correcta. Dentro de estas obligaciones se encuentra la de pagar los tributos (llamada obligación tributaria sustancial).

Cuando la SUNAT fiscaliza a un contribuyente la liquidación del Impuesto a la Renta de Tercera categoría, puede realizar la determinación tributaria en base cierta o en base presunta, con lo cual objetivamente estaría cumpliendo con su función establecida por Ley; sin embargo, puede darse el caso que al aplicar una presunción basada en márgenes de rentabilidad de empresas similares al sujeto auditado, pueda determinar impuestos omitidos de pagar que no tomarían en cuenta su realidad económica y afectarían su capacidad contributiva; por lo cual, consideramos que esta investigación se justifica plenamente al proponer que se debe incluir un nuevo procedimiento de presunción que al utilizar los documentos propios del contribuyente fiscalizado, garantizaría que el monto acotado cumpla con los principios de realidad económica y capacidad contributiva.

2.2 Antecedentes de Investigación

Nuestro actual Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF y normas modificatorias en el numeral 2) del artículo 63, señala que durante el período de prescripción, la Administración Tributaria podrá determinar la obligación tributaria considerando la base presunta en mérito a los hechos y circunstancias que, por relación normal con el hecho generador de la obligación tributaria, permitan establecer la existencia y cuantía de la obligación.

Sin embargo, el anterior texto del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N° 218-90-EF, en su artículo 89 señalaba lo siguiente: *“En los casos en que la Administración Tributaria liquide de oficio el tributo, lo hará sobre base cierta siempre que los libros, registros contables y documentos*

del contribuyente sean fehacientes. Para este fin, podrá utilizar información probada de terceros. A falta de estos elementos, o cuando las leyes tributarias así lo dispongan, el tributo podrá determinarse sobre base presunta. La acotación de oficio sobre base presunta deberá adecuarse a la realidad económica del contribuyente” (el subrayado es nuestro).

Como se puede ver, el anterior Código Tributario si señalaba expresamente que la Administración Tributaria al efectuar la determinación tributaria en base presunta, debería tener en cuenta la realidad económica del contribuyente, esto como un freno a los reparos que al calcularse de manera objetiva (aplicando inescrupulosamente el procedimiento normado), podría muchas veces dar como resultado omisiones que al ser tan desproporcionadas concluían en importes elevados, que bajo ningún análisis correspondían al volumen de operaciones del contribuyente sujeto a fiscalización (como se puede observar en la RTF N° 6179-1-2010 de fecha 09-02-2010 mencionada en líneas posteriores).

En la actualidad (hasta donde hemos podido revisar) no existen investigaciones realizadas sobre la determinación tributaria en base presunta que tome en cuenta la capacidad contributiva y realidad económica de los contribuyentes.

2.3 Bases teóricas

La presunción se define como “el acto de aceptar la veracidad de un hecho por la evidencia de otro del que normalmente depende aquel hecho no probado”. La palabra presunción se compone de la preposición “prae” y el verbo “sunco”, que significa tomar anticipadamente; porque por las presunciones se forma o deduce un juicio u opinión de las cosas y de los hechos antes que estos se nos demuestren o aparezcan por sí mismos.

El Diccionario de la Real Academia Española establece que “presumir”, significa sospechar, juzgar o conjeturar una cosa por tener señales o indicios para ello.

Las presunciones se clasifican en presunción simple y presunción legal. La presunción simple o presunción de juez, no se encuentra recogida en norma alguna, por tanto, dejan en libertad el pensamiento del juzgador, reconoce como límite la inexistencia de prohibiciones y la vinculación de la interpretación con el hecho presumido. A estas presunciones simples no se las prueba; están fundadas en la razón que plantea el juez como hombre para crearse una convicción, al modo en que todo razonador lo haría fuera del proceso. Son conocidas también como presunciones de indicios o presunciones *hominis*.

Las presunciones legales son aquellas que se encuentran contenidas y resguardadas por una norma jurídica y pueden ser clasificadas en presunción legal absoluta y presunción legal relativa. Como quiera que en toda presunción legal se parte de un hecho conocido y por lo tanto debidamente probado para extraer una consecuencia, por imperio de la ley, un hecho desconocido, la persona en cuyo favor se ha establecido la presunción queda dispensada de probar el hecho desconocido.

La presunción legal absoluta o denominada también presunción “*juris et de jure*” o de derecho y por derecho, tienen como característica que no admiten prueba en contrario; es decir, una vez establecida por ley, opera de pleno derecho. Lo único que puede ser refutado es el hecho sobre el cual se soporta, pero no el hecho que se establece como consecuencia probable.

La presunción legal relativa o denominada también presunción “*juris tantum*” o tan solo de derecho, tiene como característica que admiten prueba en contrario; es decir, cabe demostrar la inexistencia del hecho desconocido y quien asume la carga de la prueba es la persona afectada por la presunción.

Respecto a las presunciones repasemos las referencias de algunos de los principales doctrinarios en tributación:

Carlos M. Giuliani Fonrouge (2005); señala que si la autoridad administrativa no ha podido obtener los antecedentes necesarios para la determinación cierta, entonces puede efectuarse por presunciones o indicios: es lo que se conoce como determinación con *base presunta*.

Roque García Mullin (1978), sostiene que casi no existe ningún sistema que se atenga pura y exclusivamente a la renta real, sino que, en mayor o menor grado, el legislador recurre muchas veces al auxilio de presunciones. Esas presunciones puede decirse que son hijas de la necesidad, porque en buena medida responde a las dificultades para el cálculo y fundamentalmente para el control de veracidad de la renta real en algunas situaciones.

Rafael Calvo Ortega (1999); nos indica que la estimación indirecta de la base imponible se fundamenta en la necesidad de cumplimiento de la obligación tributaria. La naturaleza pública y la realización de la justicia que esta incorporada requieren su cumplimiento con independencia de la voluntad y colaboración del contribuyente. Si no es posible una estimación objetiva o directa es necesario buscar la cuantificación de la base imponible a través de otra técnica y criterios distintos de los que racionalmente hubiesen debido de emplearse. En otras palabras, no se pueden emplear los elementos propios de la estimación directa por que no existen o por que el contribuyente se niega a utilizarlos. Tampoco los relativos a la estimación objetiva. De las consideraciones anteriores resulta ya una tensión en esta forma de determinación de la base entre la necesidad indiscutible de llevarla a cabo y la exigencia fundada en diversos principios tributarios (entre ellos el de capacidad económica) de conseguir un resultado lo mas próximo posible a la realidad.

Horacio Ziccardi (2003), argumenta que la Administración fiscal para determinar la obligación tributaria del contribuyente, solo puede recurrir a la determinación presunta o indirecta cuando no disponga de elementos que acrediten fehacientemente la exacta dimensión de la materia imponible por ausencia de ellos o por su insuficiencia, o aún por la descalificación de los existentes. En estos casos se encontrara facultado para recurrir al método indirecto de determinación. Esto significa que la Administración fiscal debe primero agotar los medios que permitan reconstruir la materia imponible de modo directo o sobre base cierta y solo en los supuestos indicados recurrir a aquel modo excepcional de determinación. La metodología a utilizar para la presunción debe ser precisada con el objeto de evitar decisiones alejadas de la realidad, pues si bien el método indiciario permite fijar con probabilidad, aunque no con certeza, la existencia y magnitud del hecho imponible, la ley debe establecer reglas de valoración que permitan obtener por ese camino valores que se aproximen a la certeza de la determinación directa.

De la Garza Sergio (1983); menciona que la determinación con “base presunta” existe cuando, sea la Administración Tributaria (caso el más frecuente) o sea el propio sujeto pasivo principal, la base imponible se determina con ayuda de presunciones establecidas por la ley. Así por ejemplo, en el Impuesto sobre la Renta de los contribuyentes menores por actividades empresariales la base imponible se determina aplicando a los ingresos brutos del contribuyente un coeficiente de utilidad según el giro o actividad económica del causante, establecido por la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) en su art. 62, que puede ser del 3%, 10%, 15%, 20%, 30%. De esa suerte, estos contribuyentes tienen una base imponible que la ley presume *iuris et de iure*.

Otro caso de base presunta es el que resulta de la aplicación del art. 75 de la LISR, según el cual cuando la Secretaría de Hacienda y Crédito Público compruebe a una persona física que ha realizado erogaciones mayores que las declaradas y ésta no pueda comprobar que no proceden de ingresos gravables, esa diferencia constituye un ingreso gravable que se agrega al

declarado por el contribuyente. Este método ha sido llamado por algunos autores y también por la Suprema Corte de Justicia de la Nación con el nombre de “indiciario” y en palabras de ésta, en él “se investiga por los medios o signos externos del sujeto del impuesto para así, presuntivamente, determinar sus citada capacidad (contributiva)”.

Rubén Sanabria Ortiz (2001); al comentar el modelo de Código Tributario del CIAT (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias) en lo referente a las presunciones, argumenta que por este precepto, a quienes incurrir en las causales de estimativa por la Administración, se les puede presumir sus ingresos, patrimonio o ventas conforme a los procedimientos en el mismo señalados y que consisten en usar la información contable del contribuyente, en la parte que la Administración Tributaria considera discrecionalmente confiable, tomar en consideración otras declaraciones , inclusive las de años anteriores y finalmente poder recurrir a los métodos indirectos de la investigación económica.

Carmen del Pilar Robles Moreno, Francisco Ruiz de Castilla, Jorge Bravo Cucci y Walker Villanueva (2009); refieren un comentario de Carlos Giualino Fonrouge, quien señala que “La jurisprudencia del Tribunal Federal de Suiza ha establecido que la determinación de oficio debe fundamentarse en bases aceptables, y en lo posible, acercarse a los hechos reales, tomando en cuenta todos los elementos disponibles, y a falta de los índices probatorios, apoyarse en coeficientes experimentales”.

Ernesto Esevery Martínez en su libro Presunciones legales y Derecho tributario, citado por Javier Laguna Bustamante del Instituto de Investigación El Pacífico SRL, señala que la presunción es un proceso lógico a través del cual se pretende averiguar un hecho desconocido a partir de otro que se conoce por existir entre ambos una relación de dependencia, y su proliferación en el ordenamiento tributario se ha justificado porque en el proceso seguido para la aplicación de los tributos rige el principio inquisitivo o de investigación de oficio, que obliga al órgano administrativo encargado

de comprobar las situaciones tributarias a buscar, por si mismo, la verdad material de aquellas, sin esperar la colaboración de los interesados en el desarrollo de esa actividad, circunstancia que no se da en el proceso civil, donde rige el llamado principio dispositivo conforme al cual son las partes quienes fijan libremente el objeto del litigio y proponen y aportan aquellas pruebas que mejor convengan a la defensa de sus intereses.

Díaz Sieiro, autor español en su libro Procedimiento Tributario, nos indica que la facultad de recurrir a la estimación indirecta constituye una facultad extraordinaria de la Administración, por lo que es necesaria que la estimación indirecta sea configurada como un procedimiento subsidiario y excepcional dentro del procedimiento de liquidación tributaria.

En síntesis, la doctrina revisada señala que la aplicación de los procedimientos de determinación en base presunta existe en todas las legislaciones, básicamente como un apoyo para las Administraciones Tributarias en su labor de fiscalización; además es fundamental que los procedimientos de presunción se encuentren debidamente descritos en la norma, esto como una seguridad jurídica para los contribuyentes y como un límite al actuar de las Administraciones Tributarias.

Asimismo, la norma IV del título preliminar del Código Tributario en su último párrafo establece que: *“En los casos que la Administración Tributaria se encuentre facultada para actuar discrecionalmente optara por la decisión más conveniente para el interés público, dentro del marco que establece la ley”*.

En atención a dicha norma, se debe interpretar que en el procedimiento de fiscalización tributaria, la SUNAT debe actuar discrecionalmente y no arbitrariamente, siendo que la decisión adoptada para satisfacer el interés público radica en que cada deudor tributario contribuya a las arcas fiscales de acuerdo con su capacidad contributiva (mandato que tiene su sustento constitucional implícito en el art. 74 de la Constitución Política del Perú).

Para el doctor Hernández Berenguel un tema central en la tributación es que se mantenga el equilibrio entre la necesidad del Estado de obtener recursos tributarios suficientes para la satisfacción de las necesidades públicas y la necesidad –que caracteriza a todo país civilizado- de respetar los derechos y garantías fundamentales de las personas. En un estado de derecho es la Constitución Política la que tiene que preservar ese equilibrio.

Entonces, en un estado de derecho el poder tributario del estado no es ilimitado sino que se encuentra sujeto a los parámetros impuestos por la Constitución.

En nuestro país, el art. 74 de la Constitución Política de 1993 señala lo siguiente:

“Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo.

Los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción, y con límites que señala la ley. El estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de las personas. Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio.

Las leyes de presupuesto y los decretos de urgencia no pueden contener normas sobre materia tributaria. Las leyes relativas a tributos de periodicidad anual rigen a partir del primero de enero del año siguiente a su promulgación.

No surte efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo”.

Como se puede observar el principio de capacidad contributiva no ha sido expresamente recogido por la Constitución de 1993. A pesar de ello si se encuentra implícito cuando la norma se refiere al principio de igualdad y al de no confiscatoriedad.

Situación muy similar ocurre en la legislación argentina, en el artículo 17 de la Constitución Nacional no se menciona en forma expresa la confiscatoriedad en materia tributaria (solamente se refiere a la penal), al respecto Horacio García Belsunce¹ opina lo siguiente: *“La no confiscatoriedad de los tributos no es una expresa garantía constitucional, como lo son las de legalidad, de proporcionalidad, de equidad, de igualdad y de uniformidad. No obstante la no confiscatoriedad de los tributos es una garantía implícita de orden constitucional que surge de la aplicación de la garantía del derecho de propiedad consagrada en el artículo 17 de la carta constitucional. Si la constitución garantiza la inviolabilidad del derecho de propiedad, no puede la ley reglamentaria –tributaria o no- cercenar so pretexto de su relativización dicha garantía y dándose un gravamen confiscatorio, la propiedad queda cercenada”.*

Es conveniente ahora definir lo que se entiende por capacidad contributiva.

Para el Dr. Julio Fernández Cartagena la capacidad contributiva es definida como la idoneidad de un sujeto para hacer frente a las cargas tributarias, expresada en diversas manifestaciones de riqueza.

¹ Citado por VILLEGAS, Héctor. El principio constitucional de no confiscatoriedad en materia tributaria. En: Estudios de derecho constitucional tributario en homenaje al profesor Dr. Juan Carlos Luqui. 1994. Ediciones De Palma. Pàg. 236 y 237.

En ese sentido Spisso² ha señalado que *“El concepto de capacidad contributiva denota una aptitud de las personas para pagar los tributos, es decir, posesión de riqueza en medida suficiente para hacer frente a la obligación fiscal”*.

De las dos citas precedentes, se puede obtener las siguientes conclusiones:

- La capacidad contributiva alude a la capacidad económica de un sujeto.
- Esta capacidad contributiva es la condición que necesariamente debe ostentar un sujeto para que el estado le pueda exigir el pago de tributos.
- La capacidad contributiva debe ser tomada en cuenta por el legislador en la imposición y en la aplicación de tributos.
- Por el principio de capacidad contributiva las personas deben pagar tributos en la medida de su capacidad económica, es decir, en relación con su efectiva disposición de riqueza.

Por lo tanto podríamos señalar que la capacidad contributiva es la potencialidad de contribuir a los gastos públicos que poseen los individuos sometidos al Poder Tributario del estado; es la aptitud económica de los miembros de la comunidad para contribuir a la cobertura de los gastos públicos.

El Tribunal Constitucional³ ha sostenido que *“(...) el principio de no confiscatoriedad de los tributos también se extiende y relaciona con el principio de capacidad contributiva, de modo que la imposición que se*

² Citado por FERNANDEZ CARTAGENA, Julio. La capacidad contributiva. En: Temas de derecho tributario y de derecho público en Libro homenaje a Armando Zolezzi Möller. 2006. Palestra Editores S.A.C. Pág. 171.

³ Criterio sostenido por el Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el Expediente N° 2727-2002-AA/TC del 19 de diciembre de 2003, referida al cobro del Impuesto Extraordinario a los Activos Netos.

realice debe siempre sustentarse en una manifestación de capacidad contributiva.

(...) Se transgrede el principio de no confiscatoriedad de los tributos cada vez que un tributo excede el límite que razonablemente puede admitirse como justificado en un régimen en el que se ha generalizado constitucionalmente el derecho subjetivo a la propiedad y, además ha considerado a este como institución, como uno de los componentes básicos y esenciales de nuestro modelo de constitución económica” (STC. Nº 2727-2002-AA/TC).

Adicionalmente el Tribunal Constitucional⁴ ha señalado que *“El principio de igualdad en materia tributaria tiene estrecha relación con el principio de capacidad contributiva, de manera tal que la carga tributaria tiene estrecha relación con el principio de capacidad contributiva, de manera tal que la carga tributaria sea directamente proporcional a la capacidad económica de los concretos particulares que se ven afectados por el tributo”.*

En ese sentido se señala que la capacidad contributiva es la referencia necesaria para verificar si un tributo cumple o no con la garantía de igualdad tributaria.

El Dr. Julio Fernández Cartagena⁵ al analizar estos conceptos con muy buen acierto sostiene que *“la no confiscatoriedad es el techo de la imposición; la capacidad contributiva su piso”.*

Como hemos podido observar, en nuestro país como en otros más (como por ejemplo Argentina) el principio de no confiscatoriedad no se encuentra taxativamente señalado en la Constitución; sin embargo, hay otras

⁴ Expediente Nº 0029-2004-AI/TC del 02 de agosto de 2004, sobre la contribución solidaria para la asistencia previsional, creada por Ley 28046, publicada el 31 de julio de 2003.

⁵ FERNANDEZ CARTAGENA, Julio. La capacidad contributiva. En: Temas de derecho tributario y de derecho público en Libro homenaje a Armando Zolezzi Möller. 2006. Palestra Editores S.A.C. Pág. 177.

legislaciones en las cuales el legislador se ha preocupado de consignarlo expresamente. Así el inciso 1 del artículo 31 de la Constitución Política española señala que *“Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica”*.

En el mismo sentido el artículo 53 de la Constitución italiana dice que *“Todos estarán obligados a contribuir a los gastos públicos en proporción a su capacidad contributiva”*.

El Tribunal Constitucional⁶ también ha señalado que la *“capacidad contributiva tiene un nexo indisoluble con el hecho sometido a imposición, es decir, siempre que se establezca un tributo, éste deberá guardar íntima relación con la capacidad económica de los sujetos obligados, ya que sólo así el tributo no excederá los límites de la capacidad contributiva del sujeto pasivo, configurándose el presupuesto legitimador en materia tributaria y respetando el criterio de justicia tributaria en el cual se debe inspirar el legislador, procurando siempre el equilibrio entre el bienestar general y el marco constitucional tributario al momento de regular cada figura tributaria”*.

Entonces en un Estado de Derecho como el Perú, es deber de todo ciudadano, que goce de capacidad económica, contribuir con una porción de sus rentas al financiamiento de los fines y actividades estatales. Así lo ha reconocido el Tribunal Constitucional⁷ cuando sostiene que *“el pago de tributos, esto es, el deber de contribuir con los gastos públicos, constituye un principio constitucional implícito de nuestro Estado Democrático de Derecho”*.

⁶ Expediente 003-2004-AI/TC del 28 de septiembre de 2004, referido al Anticipo Adicional del Impuesto a la Renta.

⁷ Expediente 2727-2002-AA/TC del 19 de diciembre de 2003, referido al Impuesto Extraordinario a los Activos Netos.

Respecto al vínculo entre las presunciones y la capacidad contributiva, el Dr. Julio Fernández Cartagena⁸ sostiene que no se debe recurrir a las presunciones *iures et de iure*, ya que ello vulnera el principio de capacidad contributiva

La realidad económica de las empresas se refiere a la verdadera situación en que se encuentra la empresa y que debe ser tomada de manera primordial por la Administración Tributaria al momento de realizar una fiscalización y en la cual aplica una determinación sobre base presunta. Que mejor prueba que en la determinación aplicada se esté considerando la realidad económica de los contribuyentes, si el procedimiento de presunción se aplicará considerando los documentos e información de la propia empresa sujeta a auditoria.

Sin embargo, al revisar la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF (publicado el 08 de diciembre de 2004) y normas modificatorias encontramos lo siguiente:

Artículo 93°.- Para los efectos de la determinación sobre base presunta, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT podrá determinar ventas, ingresos o renta neta aplicando promedios, coeficientes y/o porcentajes.

Para fijar el promedio, coeficiente y/o porcentaje, servirán especialmente como elementos determinantes: el capital invertido en la explotación, el volumen de las transacciones y rentas de otros ejercicios gravables, el monto de las compra-ventas efectuadas, las existencias de mercaderías o productos, el monto de los depósitos bancarios, el rendimiento normal del negocio o explotación de empresas similares, los salarios, alquileres del negocio y otros gastos generales.

⁸ FERNANDEZ CARTAGENA, Julio. La capacidad contributiva. En: Temas de derecho tributario y de derecho público en Libro homenaje a Armando Zolezzi Möller. 2006. Palestra Editores S.A.C. Pág. 185.

Para tal efecto, se podrán utilizar, entre otros, los siguientes procedimientos:

1. Presunción de ventas o ingresos adicionando al costo de ventas declarado o registrado por el deudor tributario, el resultado de aplicar a dicho costo el margen de utilidad bruta promedio de empresas similares.

El margen de utilidad bruta es el porcentaje obtenido al dividir la utilidad bruta entre el costo de ventas, todo ello multiplicado por cien.

En caso el deudor tributario no hubiera declarado o registrado el costo de ventas, o existiera dudas respecto de su veracidad o exactitud, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT obtendrá el costo de ventas considerando la información proporcionada por terceros.

De las ventas o ingresos presuntos se deducirá el costo de ventas respectivo, a fin de determinar la renta neta.

2. Presunción de renta neta equivalente a la renta neta promedio de los dos ejercicios inmediatos anteriores, que haya sido declarada o registrada por el deudor tributario, comprobada por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT. Si el deudor tributario no tiene renta neta en alguno de dichos ejercicios, se podrá aplicar el procedimiento a que se refiere el inciso siguiente.
3. Presunción de renta neta equivalente al promedio de renta neta de empresas similares, correspondiente al ejercicio fiscalizado o, en su defecto, al ejercicio inmediato anterior.
4. Presunción de renta neta de cuarta categoría equivalente al promedio de renta neta de personas naturales que se encuentren en condiciones similares al deudor tributario, del ejercicio fiscalizado o, en su defecto, del ejercicio inmediato anterior.

En los casos que deba obtenerse el promedio de empresas similares o de personas que se encuentren en condiciones similares, se tomará como

muestra tres empresas o personas que reúnan las condiciones similares que establezca el Reglamento. En caso de no existir empresas o personas de acuerdo a dichas condiciones, se tomarán tres empresas o personas, según corresponda, que se encuentren en la misma Clasificación Industrial Internacional Uniforme - CIIU.

A su vez en el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF y normas modificatorias, señala:

Artículo 61°.- PRESUNCIONES POR APLICACIÓN DE PROMEDIOS, COEFICIENTES Y/O PORCENTAJES

Para la aplicación de las presunciones previstas en el Artículo 93° de la Ley, se tendrá en cuenta lo siguiente:

a. Empresas similares

Se considerarán como empresas similares a aquéllas que teniendo la misma actividad o giro principal que la del deudor tributario al que se aplicará la presunción, se equiparen en tres o más de las siguientes condiciones:

1. Número de trabajadores.
2. Puntos de venta.
3. Monto de los pasivos
4. Monto de compras, costos o gastos.
5. Consumos de agua, energía eléctrica o servicio telefónico.
6. Capital invertido en la explotación.
7. Volumen de las transacciones.
8. Existencia de mercaderías o bienes.
9. Monto de los depósitos bancarios.
10. Cualquier otra información que tenga a su disposición la Administración Tributaria.

b. Personas en condiciones similares

Tratándose de sujetos perceptores de rentas de cuarta categoría, se considerarán como personas naturales que se encuentran en

condiciones similares, a aquellas que ejerzan la misma profesión, ciencia, arte, oficio o que realicen las mismas funciones.

Adicionalmente, para seleccionar a las personas en condiciones similares, la SUNAT tomará en cuenta aquellas que se equiparen en tres o más condiciones, tales como:

1. Número de trabajadores.
2. Monto de los depósitos bancarios.
3. Valor estimado de los instrumentos, equipos que utiliza para el desempeño de sus funciones.
4. La fecha de inicio de actividades declarada para la inscripción en el Registro Único de Contribuyentes – RUC, salvo que se detecte que no le corresponde tal fecha, en cuyo caso será la que se determine en el proceso de fiscalización.
5. Otra información que, a criterio de la SUNAT, sirva para seleccionar personas que se encuentren en condiciones similares a las del deudor tributario al que aplicará la presunción.

c. Selección de empresas similares o personas en condiciones similares

1. Cuando la SUNAT considere otras condiciones conforme a los numerales 10) del inciso a) y 5) del inciso b), éstas deberán ser razonables para la selección de empresas o personas similares, debiendo elegirse aquellas que tengan en cuenta la realidad económica y situación personal del contribuyente.
2. Las condiciones que seleccione la SUNAT a fin de determinar las empresas o personas similares, serán aquellas de las que tenga información fehaciente.

Si por causas imputables al deudor tributario, la SUNAT no tuviera información fehaciente de, al menos, tres condiciones de aquél, la Administración Tributaria podrá utilizar sólo las condiciones de las que tenga información a fin de seleccionar

las empresas o personas similares.

Para seleccionar a las empresas o personas similares se tomarán las condiciones existentes en el ejercicio fiscalizado, admitiéndose en cada condición una diferencia de hasta el diez por ciento (10%) respecto de la información con que cuente la SUNAT del sujeto fiscalizado.

En todos los procedimientos presuntivos en los que deba aplicarse promedios, coeficientes y/o porcentajes de empresas o personas similares, se seleccionarán tres empresas o personas, según corresponda.

3. De no haber empresas o personas de acuerdo a las condiciones del deudor tributario, o de no tener información fehaciente de ninguna condición del deudor tributario por no estar inscrito en el RUC o por cualquier otra causa imputable a él, se seleccionará, a criterio de la Administración Tributaria, tres empresas o personas que se encuentren en la misma Clasificación Industrial Internacional Uniforme – CIIU del deudor tributario.

La CIIU será la declarada por el deudor tributario en el RUC o la que se determine en el procedimiento de verificación o fiscalización, de no estar inscrito en dicho registro o de no haber declarado la CIIU que le corresponde.

Para tal efecto, se tomarán todos los dígitos de la CIIU. De no existir empresas o personas a seleccionar que se ubiquen en la misma CIIU, se tomarán los tres primeros dígitos o, en su defecto, menos dígitos hasta encontrar una empresa o persona similar, no pudiendo en ningún caso considerar menos de dos

dígitos para realizar dicha selección.

4. De haber más de tres empresas o personas que reúnan las condiciones para ser consideradas como similares o que se encuentren en la misma CIU, se seleccionará a aquellas que tengan la misma ubicación geográfica en el ejercicio fiscalizado, prefiriéndose las empresas o personas del mismo distrito, provincia, departamento, región, en ese mismo orden de prelación o, en su defecto, de cualquier zona geográfica del país.
5. De las empresas o personas seleccionadas de acuerdo a lo dispuesto en el presente Artículo, se tomará a aquellas empresas o personas que declaren el mayor impuesto resultante.

d. Promedio de renta neta de empresas o personas similares

Para efecto de las presunciones previstas en los incisos 3) y 4) del Artículo 93° de la Ley, una vez seleccionadas las tres empresas o personas, se promediará las rentas netas de las mismas correspondientes al ejercicio fiscalizado. Sin embargo, se tomará la renta neta del ejercicio inmediato anterior de aquellas empresas o personas que no tengan renta neta en el ejercicio fiscalizado.

Como podemos observar en el numeral 1 del artículo 93 de la Ley del Impuesto a la Renta se acepta efectuar una determinación en base presunta tomando como referencia “el margen de utilidad bruta promedio de empresas similares”, pero no se acepta utilizar el margen de utilidad de la propia empresa, que se podría obtener de un análisis de los documentos y libros contables del propio contribuyente sujeto a fiscalización (porque no se encuentra expresamente así mencionado).

Al respecto el Tribunal Fiscal en la RTF N° 3379-2-2006 ha señalado lo siguiente: *“El índice de rentabilidad se debe establecer teniendo en cuenta empresas similares a la recurrente y no en base a operaciones realizadas por el propio contribuyente”*.

En la RTF N° 6128-5-2004 el Tribunal ha señalado que *“A efectos de determinar la renta presunta la Administración podrá tomar como referencia a otros contribuyentes, siempre y cuando tuvieran características similares, pues lo contrario supondría distorsionar la realidad del contribuyente”*.

De acuerdo con el artículo 277 del Código Procesal Civil ⁹ la presunción es el razonamiento lógico crítico que a partir de uno o más hechos indicadores lleva al juez a la certeza del hecho investigado. Al respecto el artículo 278 del mencionado cuerpo legal establece que se considera presunción legal absoluta cuando la ley califica una presunción con carácter absoluto, en el cual no cabe prueba en contrario. De lo expuesto podemos deducir que las presunciones legales absolutas no son otra cosa que normas imperativas dictadas por el legislador que establece una consecuencia jurídica un hecho establecido.

Análisis de las principales resoluciones del tribunal fiscal referidos a la presunción establecida en el numeral 1 del artículo 93 de la ley del impuesto a la renta.

RTF N° 1870-1-2006

Fecha: 07-04-2006

Procedencia: Junín

Que la Administración señala que en principio determino un Margen de Utilidad Bruta de 9.85% y como consecuencia de ello una omisión de ingresos de S/. 137 915.00, que incidía en el cálculo del Impuesto a la Renta

⁹ Norma aprobada por la Resolución Ministerial N° 010-93-JUS.

de 2001, precisando que dicho margen se obtuvo de comparar las compras y ventas de los productos de mayor rotación de la recurrente, determinando un margen por cada producto, según los comprobantes de compra exhibidos y anotados en el Registro de Compras, para así establecer la participación en el costo de ventas de cada producto muestral, no obstante tomando en consideración los descargos de la recurrente redujo ese margen a 7.07%, precisando que a diferencia del margen de utilidad bruta calculado por la recurrente, ella no considera las Facturas N 001-50282 y 001-05073 de su proveedor Empresa Servicentro San Miguel S.C.R.L., al detectar la existencia de una sobrevaluación, procedimiento que se ajusta a lo dispuesto en los artículos 91 y 96 de la Ley del Impuesto a la Renta y artículo 61 de su reglamento.

Que constituye materia de controversia establecer si se encuentra arreglada a ley la determinación del Impuesto a la Renta sobre base presunta en aplicación del margen de utilidad bruta, así como las sanciones impuestas.

Que en la apelada, en relación con el procedimiento de determinación utilizado, la Administración señala que el contribuyente comercializa varios productos, entre ellos, como principales, gasolina de 84 y de 90 octanos y diesel 2, y para determinar el Margen de Utilidad Bruta (MUB), se han considerado diversos comprobantes de pago de ventas y de compras del contribuyente del ejercicio 2001, habiéndose uniformizado la unidad de medida del producto comercializado en galones, y considerando los comprobantes de pago de ventas y de compras de los primeros días, de la quincena y de los del final de mes, para luego determinar el valor de venta y de compra por galón se resto el valor de venta menos el valor de compra determinándose una utilidad, que luego se dividió entre el valor unitario y determino el Margen de Utilidad Bruta de cada operación, para posteriormente determinarse un MUB promedio por cada producto y así obtener un MUB por los tres productos señalados, de 7.07% (folio 798 a 801).

Que del mismo anexo N° 2 al valor girado (fs. 801), se aprecia que el Margen de Utilidad Bruta promedio de 7.07% determinado, se aplica al 89.90% del costo de ventas declarado (S/. 2 329 180.00) y al 10.10% restante del costo de ventas (S/. 261 677.00), se aplica el MUB declarado por la recurrente de 4.53%, para luego de sumar ambos resultados, determinar que las ventas de ese ejercicio debieron ascender a S/. 183 128.00 y que como el contribuyente solo declaro ventas por S/. 117 282.00 reparar el importe de S/. 65 846.00 como ventas omitidas (S/. 183 128.00 – S/. 117 282.00).

Que en caso de autos, la Administración Tributaria sustenta el reparo de los ingresos omitidos en los artículos 91° y 96° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo N° 054-99-EF y en el artículo 61° del reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF.

Que el artículo 91° del Texto Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo N° 054-99-EF, dispone que sin perjuicio de las presunciones establecidas por el Código Tributario, serian de aplicación las establecidas en dicho cuerpo legal;

Que por su parte, el artículo 96° de la citada Ley del Impuesto a la Renta, dispone que la SUNAT podrá determinar de oficio el monto del impuesto en base a: diferencias de inventario, promedio de ingresos estimados presuntivamente, valore de mercado u otros índices técnicos que señale el reglamento;

Que a su vez el artículo 61° del reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, establecía que para la determinación de oficio de la renta imponible que se refiere el artículo 96° de la Ley, la SUNAT podrá tomar como base índices técnicos tales como rotación de inventarios o de cuentas y efectos de cobrar, porcentajes que muestren distorsiones de los elementos consecutivos del costo de

producción, índices de rentabilidad de la actividad económica que realiza la empresa con respecto a empresas similares, índices de renta neta y otros;

Que las normas glosadas, se aprecia que la Ley del Impuesto a la Renta faculta a acotar sobre base presunta mediante la aplicación de índices técnicos e índices de rentabilidad, entre otros;

Que el Diccionario de Contabilidad y Finanzas, define al índice como una formula matemática simple cuyos valores son utilizados para establecer en el espacio y en el tiempo las variaciones de un fenómeno concreto, denominándole también ratios, tasas o coeficientes y el Diccionario de Banca, Finanzas y Empresa señala que un índice es un numero que expresa la relación entre partidas, muy utilizado en el análisis de estados financieros, denominándosele también ratio, tasa o coeficiente;

Que dentro de la terminología del Plan Contable General Revisado, encontramos que la utilidad bruta es la diferencia entre los ingresos por ventas y el costo de los mismos, similar concepto encontramos en el Diccionario Kohler para Contadores que define la Utilidad Bruta: Ventas netas menos el costo de las mercancías vendidas antes de tomar en consideración los gastos generales y de ventas, los ingresos incidentales y las deducciones de los ingresos;

Que en ese sentido, puede concluirse que cuando se determina la utilidad bruta o el margen bruto y este se relaciona con otra partida de los estados financieros, se está ante un índice de rentabilidad, lo cual se corrobora con lo señalado en diversas resoluciones de este Tribunal tal como la Resolución N°9584-4-2004 del 07 de diciembre de 2004, 01620-1 -2005 del 11 de marzo de 2005 y 4009-2-2004 del 16 de junio de 2004, entre otras, por lo que al establecer un índice del Margen de Utilidad Bruta (MUB), la Administración Tributaria ha determinado un índice de rentabilidad, de modo que lo alegado por la recurrente en sentido contrario carece de fundamento.

Que por otro lado en el caso de autos la Administración señala que el procedimiento seguido se encuentra recogido en el citado artículo 96 de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 61 de su reglamento, de lo que se desprende que para efectuar la determinación de oficio del Impuesto a la Renta, podía tomar como base índices de rentabilidad de la actividad económica que realiza la empresa respecto a empresas similares;

Que si bien la Administración ha procedido a aplicar un índice de rentabilidad al costo de ventas del ejercicio 2001, en aplicación de las normas citadas, correspondía que estableciera dicho margen en función a los datos de empresas similares a la recurrente, y no respectó de la misma como ha sucedido en el presente caso;

Que en casos similares al de autos, donde la Administración, sobre una muestra de comprobantes de ventas determinó el Margen de Utilidad Bruta, lo aplico al costo de ventas del año y determino ventas omitidas, en las Resoluciones N° 00668-2-2005 de 31 de enero de 2005, 00475-4-2005 de 31 de enero de 2005 y 04241-5-2003 del 27 de julio del 2003, este Tribunal señalo que al haberse determinado el referido índice únicamente en base a la contabilidad de la propia empresa recurrente, el procedimiento no se encontraba arreglado a lo dispuesto por el artículo 96 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF, que si bien la Administración había procedido a aplicar un índice de rentabilidad al costo de ventas del ejercicio 1997, este no había sido establecido conforme a ley, toda vez que en aplicación de las normas citadas, correspondía que la Administración no se encuentra previsto por el artículo 96 antes citado, debiendo en todo caso, haber considerado el margen de utilidad bruta promedio de empresas con características similares.

Que asimismo cabe precisar que este Tribunal, en la Resolución N° 6274-4-2002 del 28 de Octubre de 2002, señalo, respecto de la aplicación de un índice obtenido de una muestra, a toda la base que la compone, a fin de obtener un margen de utilidad, que este proceder no resulta razonable, toda

vez que para ello solo se toman los productos de mayor venta comercializados en el mismo ejercicio acotado, no todos, lo que naturalmente va a determinar una diferencia, siendo además poco razonable aplicar el mismo margen de utilidad a la totalidad de los productos.

Que en consecuencia el procedimiento de determinación sobre base presunta, mediante la aplicación de un margen de utilidad bruta promedio, obtenida de una muestra de comprobantes de ventas de la propia contribuyente, para su posterior aplicación al costo de ventas declarado, tal y como se ha aplicado por la Administración, no se ajusta a lo previsto en el artículo 96 de la Ley del Impuesto a la Renta ni en el artículo 61 de su reglamento, por lo que procede que esta última vuelva a emitir nuevo pronunciamiento en dicho extremo y en el que se refiere a la sanción correspondiente, tomando en consideración lo antes expuesto, ajustando su proceder a lo establecido por ley.

Resuelve declarar Nula e insubsistente en el extremo referido al procedimiento de determinación sobre base presunta aplicado

RTF N°12356-2-2007

Fecha: 27-12-2007

Procedencia: Junín

Que la recurrente sostiene que la Administración emitió la Resolución de Determinación N° 134-003-0000032 por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2001, al haber establecido sobre base presunta un margen de utilidad bruta ponderado, a pesar que no existe ninguna disposición legal en la que se especifique el procedimiento aplicado en su caso.

Que la Administración señala que emitió la Resolución de Determinación N° 134-003-0000032, sobre Impuesto a la Renta del ejercicio 2001 como consecuencia de la determinación de ingresos omitidos por aplicación del

margen de utilidad bruta ponderado y por reparos a gastos respecto de comprobantes de compras.

Que en cuanto al reparo por ventas omitidas por S/. 78 170.65, cabe indicar que la Administración determino ventas omitidas sobre base presunta, aplicando el margen de utilidad bruta sustentado en los numerales 3 y 4 del artículo 64 del Código Tributario, los artículos 91 y 96 de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 61 de su reglamento (folios 898 y 920).

Que el artículo 91 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo N° 054-99-EF; aplicable al caso de autos, disponía que sin perjuicio de las presunciones establecidas por el Código Tributario, serian de aplicación las previstas por los artículos siguientes de dicha ley.

Que por su parte el artículo 96 de la referida ley disponía que la SUNAT podía determinar de oficio el monto del impuesto en base a diferencias de inventario, promedio de ingresos estimados presuntivamente, valores de mercado u otros índices técnicos que señale el reglamento.

Que de acuerdo con lo establecido por el artículo 61 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N 22-94-EF, para determinar de oficio la renta imponible a que se refiere el artículo 96 de la ley del citado impuesto, la SUNAT podía tomar como base índices técnicos tales como rotación de inventarios o de cuentas y efectos por cobrar, porcentajes que muestren distorsiones de los elementos constitutivos del costo de producción, índices de rentabilidad de la actividad económica que realiza la empresa con respecto a empresas similares, índices de renta neta, y otros.

Que conforme con lo expuesto, el artículo 96 de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 61 de su reglamento aluden a la determinación sobre base presunta basada en índices técnicos, tales como índices de

rentabilidad de la actividad económica que realiza la empresa con respecto a empresas similares, en otras palabras, este procedimiento supone calcular la rentabilidad del contribuyente sobre la base de índices extraídos de terceras empresas similares a aquella.

Que en tal sentido de acuerdo con el criterio señalado por el Tribunal fiscal en las Resoluciones N° 2165-1-2003 y N° 6264-4-2002 , entre otras, para efectuar la determinación de la obligación tributaria sobre base presunta en base a índices de rentabilidad de la actividad económica previstos por el artículo 96 de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 61 de su reglamento, dicho índice debe resultar de la comparación entre negocios similares al de la recurrente.

Que la administración señala que el procedimiento aplicado se sustenta en los Anexos N° 01 a N° 05 de la Resolución de Determinación N° 134-003-0000032 (folios 903 a 919).

Que en el Anexo 01 al citado valor, se aprecia que la Administración para determinar el margen de utilidad bruta considero una muestra de 480 comprobantes de pago de ventas, entre boletas de ventas y facturas, emitidos por la recurrente durante los meses de enero a diciembre de 2001, de los productos kerosene, Diesel 2, Gasolina 84 y Gasolina 90 (folios 909 al 919). De las notas y comentarios del referido anexo se advierte que aplico el siguiente criterio para la selección de la muestra:

- Escogió dos o más comprobantes de pago de los distintos productos empezando por el primer comprobante del mes, es decir, empezando por el primero de todos los meses.
- Escogió dos o más comprobantes de pago de los distintos productos empezando por el primer comprobante del día 9 en adelante.
- Escogió dos o más comprobantes de pago de los distintos productos empezando por el primer comprobante del día 18 en adelante.

Que del citado anexo se advierte que la administración obtuvo el Margen de Utilidad Bruta (MUB) estableciendo la relación entre los valores de venta y el costo de adquisición de los productos seleccionados, uniformizando la unidad de medida en galones; para ello, a efecto de establecer los ingresos considero los valores de venta de los 480 comprobantes de ventas y respecto de las compras considero los saldos iniciales del inventario y las adquisiciones (costo de adquisición) de estos productos en cada mes. Luego de determinar el valor de venta y de compra por galón de cada producto resto al valor de venta el valor de compra determinando una utilidad, y a continuación dividió la utilidad entre el valor unitario de compra determinándose así el Margen de Utilidad de cada operación por cada producto.

Que de estos márgenes determino el Margen de Utilidad Bruta (MUB) promedio mensual por producto, de los cuales obtuvo un promedio anual que denomino MUB promedio anual por producto de 34.16%, 18.59%, 22.16% y 20.12% en los productos Kerosene, Diesel 2, Gasolina 84 y Gasolina 90 respectivamente, estableciendo finalmente el Margen de Utilidad Bruta (MUB) ponderado anual, en el Anexo 03 a la Resolución de Determinación N° 134-003-00000032 (folio 905) sumando los resultados de los márgenes promedio anuales con el porcentaje de participación del costo de ventas del ejercicio, a nivel de producto, para luego dividir dicho resultado entre el porcentaje total de participación de los cuatro productos en el costo de ventas del ejercicio, resultando con ello el MUB ponderado anual de 20.74%.

Que del anexo N° 04 al valor girado (folio 904) se aprecia que el MUB ponderado anual de 20.74% fue aplicado al costo de ventas de la recurrente de S/. 1'221,493.00 determinando que las ventas correspondientes al ejercicio 2001 debieron ascender a S/. 1'474,830.65, siendo que al haber la recurrente declarado ventas por S/. 1'396,660.00, la Administración reparo el importe de S/. 78,170.65 (folio 898) como ventas omitidas (S/. 1'474,830.65 – S/. 1'396,660.00).

Que en el informe que sustenta la resolución apelada, la Administración sostiene que la determinación del Margen de utilidad Bruta ponderado anual para el ejercicio 2001, lo ha realizado teniendo en cuenta la actividad económica de la contribuyente, basándose en criterios técnicos del margen de utilidad de la empresa, al efectuar la comparación del valor de costo de adquisición con el valor de venta que figuran en los comprobantes de compras y ventas, los que son suficientes para reflejar la realidad económica del negocio.

Que de acuerdo con el criterio expuesto por este Tribunal en diversas resoluciones tales como las Resoluciones N° 00668-2-2005, N° 00475-4-2005 y N° 04241-5-2003, entre otras, el procedimiento de determinación sobre base presunta, mediante la aplicación de un margen de utilidad bruta promedio, obtenido de una muestra de comprobantes de venta del propio contribuyente y su aplicación al costo de ventas declarado, no se ajusta a lo previsto en el artículo 96 de la Ley del Impuesto a la Renta ni en el artículo 61 de su reglamento, por cuanto el índice de rentabilidad determinado debe corresponder a empresas similares y no a la misma recurrente, en consecuencia, **procede levantar el reparo en cuestión.**

RTF N° 668-2-2005

Fecha: 31-01-2005

Procedencia: Junín

Ahora bien con relación al reparo por ventas omitidas –aplicación del margen bruto de utilidad, es preciso indicar que la resolución de determinación se aprecia que se encuentra sustentado en lo establecido por los artículos 91 y 96 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, Decreto Supremo N° 054-99-EF y el numeral 2 del artículo 64 del TUO del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N° 135-9-EF.

Según se aprecia del expediente, mediante el Requerimiento N° 0046759 (folio 710), la Administración solicitó a la recurrente que sustente las omisiones determinadas según Anexo 02, añadiendo que las omisiones mencionadas resultan después de haber calculado el margen de utilidad bruta obtenido en el ejercicio 1999 tomando como base los comprobantes de pago de ventas, compras, gastos y demás relacionados con el costo de ventas.

De las cédulas de determinación del margen bruto de utilidad de los productos pollo vivo carne (folios 821 a 823), pollo beneficiado carne (folios 817 a 819), y pollo beneficiado brasa (folios 813 a 815), principales productos que comercializa la recurrente, se aprecia que la Administración Tributaria determinó mes a mes los porcentajes de utilidad bruta tomando en cuenta cinco comprobantes por mes, tanto de compra como de ventas, así como también consideró la merma y otros costos (folio 748 a 779), determinando un margen de utilidad bruta promedio anual para 1999 de 4.19%, 3.75% y 7.01%, para los productos pollo vivo carne, pollo beneficiado carne y pollo beneficiado brasa.

A su vez del Anexo 02 del valor impugnado “Determinación de la omisión en ventas de acuerdo a la aplicación del margen bruto de utilidad promedio calculado en auditoría –Ejercicio 1999” (folio 825), con igual contenido que el Anexo 2 al Requerimiento N° 00046759 (folio 708) se tiene que la Administración determinó ventas omitidas utilizando el siguiente procedimiento: al costo de ventas de S/. 26´414,818.00 le adicionó el margen de utilidad bruta señalado en el párrafo anterior ascendente en total a S/. 1´151,499.09, determinando un total de ventas para 1999 de S/. 27´566,317.00, monto al que restó la suma de S/. 26´855,380.00 a que ascienden sus ventas netas según la declaración jurada presentada mediante el formulario 674 con N° de Orden 21001160 (folio 744), determinando omisiones por S/. 710,937.09.

Del procedimiento detallado en los párrafos precedentes se tiene que al haber determinado la Administración Tributaria el referido índice únicamente en base a la contabilidad de la propia empresa recurrente, el procedimiento no se encuentra arreglado a lo dispuesto por el artículo 96 del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N°054-99-EF.

De lo expuesto se tiene que la Administración Tributaria se encontraba facultada para determinar la obligación tributaria sobre base presunta al haberse acreditado en el caso de autos la causal prevista en el numeral 2 del artículo 64 del Código Tributario, no obstante al efectuar la determinación de la obligación tributaria no ha seguido el procedimiento previsto en la Ley del Impuesto a la Renta, por lo **que procede declarar la nulidad de dicha determinación** a partir de la aplicación de tal procedimiento, de conformidad con lo previsto por el numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario y en consecuencia nula la Resolución de Determinación N° 132-03-0001489 y la Resolución de Intendencia N° 135-4-05205/SUNAT en dicho extremo.

No obstante, estando a que en el caso de autos se encuentra acreditada la causal para la determinación sobre base presunta, corresponde que la Administración proceda a determinar el Impuesto a la Renta del ejercicio 1999, utilizando el procedimiento de presunción legalmente establecido que resulta pertinente.

RTF N° 475-4-2005

Fecha: 21-01-2005

Procedencia: Lima

Que del Anexo 1 al Requerimiento N° 4048-1-98 (fs.1 18) se aprecia que el auditor de la Administración procedió a establecer el margen de rentabilidad anual del ejercicio 1997 en 1.905%, porcentaje obtenido al promediar los márgenes de rentabilidad de los meses de septiembre, octubre y noviembre de 1997, los cuales han sido establecidos tomando los comprobantes de

ventas de la recurrente respecto de dichos meses y comparando el valor de venta de los productos de mayor rotación de la misma, con su valor de compra;

Que una vez establecido el citado porcentaje, la Administración procedió a aplicar el margen de rentabilidad al costo de ventas consignado en la Declaración Jurada Anual presentada por la recurrente, que asciende a S/. 6 873 944.00, estableciendo que las ventas que las ventas del ejercicio 1997 ascendieron a S/. 7 004 893.00, habiendo la recurrente declarado como ventas la suma se S/. 6 905 853.00, por lo que determino ventas omitidas por un importe de S/. 99 040.00 (fs. 114), las que fueron prorrateadas entre los meses de abril y diciembre de 1997, para efecto del Impuesto General a las Ventas y significaron un Impuesto a la Renta omitido de S/. 29 311.00;

Que al respecto si bien la Administración señala que el procedimiento seguido se encuentra recogido en el citado artículo 96 de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 61 de su Reglamento, de la citada normatividad se desprende que para efectuar la determinación de oficio de la renta imponible, la SUNAT podía tomar como base índices de rentabilidad de la actividad económica que realiza la empresa con respecto a empresas similares;

Que en el caso de autos, si bien la Administración ha procedido a aplicar un índice de rentabilidad al costo de ventas del ejercicio 1997, este no ha sido establecido conforme a ley, toda vez que en aplicación de las normas citadas, correspondía que la Administración estableciera dicho índice en función a los datos de empresas similares a la de la recurrente, no respecto de ella misma;

Que en efecto, la Administración ha determinado el índice de rentabilidad sobre la base de la ganancia obtenida en determinado productos que son transferidos por la recurrente, tomando como periodo de referencia los

meses de septiembre, octubre y noviembre de 1997 (fs. 115 a 117), obteniendo los índices de 1.970, 1.993 y 1.753 respectivamente, los mismos que fueron promediados, obteniéndose un índice de rentabilidad de 1.905 que es aplicado al costo de ventas de todo el ejercicio 1997, procedimiento que no se encuentra regulado en la Ley;

Que de lo expuesto se tiene que la Administración Tributaria se encontraba facultada para determinar la obligación tributaria sobre base presunta al haberse acreditado en el caso de autos la causal prevista en el numeral 3 del artículo 64 del Código Tributario, no obstante al efectuar la determinación de la obligación tributaria no ha seguido el procedimiento establecido por ley, por lo que procede declarar la nulidad de dicha determinación a partir de la aplicación de tal procedimiento, de conformidad con lo previsto por el numeral 2) del artículo 109 del Código Tributario, y en **consecuencia nulas** las Resoluciones de Determinación N° 024-3-14306 a 024-3-14312 y la Resolución de Intendencia N° 056-014-0000039/SUNAT en dicho extremo;

Que no obstante, estando a que en el caso de autos se encuentra acreditada la causal para la determinación sobre base presunta, corresponde que la Administración proceda a determinar el Impuesto a la Renta del ejercicio 1997, utilizando el procedimiento de presunción legalmente establecido que resulte pertinente.

RTF N° 4241-5-2003

Fecha: 23-07-2003

Procedencia: Junín

Que en relación al procedimiento de determinación utilizado por la Administración, cabe indicar que esta sustenta su accionar en el artículo 96 de la Ley del Impuesto a la Renta aprobada por el Decreto Legislativo 774, que señala que la SUNAT podrá determinar de oficio el monto del Impuesto en base a diferencias de inventario, promedio de ingresos estimados

presuntivamente, valores de mercado u otros índices técnicos que señale el reglamento y en el artículo 61 de su reglamento aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF, que dispone que para la determinación de oficio de la renta imponible a que se refiere el artículo 96 de la Ley, la SUNAT podrá tomar como base índices técnicos tales como rotación de inventarios o de cuentas y efectos por cobrar, porcentajes que muestren distorsiones de los elementos constitutivos del costo de producción; índices de rentabilidad de la actividad económica que realiza la empresa con respecto a empresas similares; índices de renta neta ; entre otros.

Que según fluye de autos, la Administración tomo una muestra de los comprobantes de pago, eligiendo conforme lo señala en la resolución apelada, un comprobante de compras y ventas por semana y respecto de cuatro (4) de los productos que vende la recurrente (azúcar rubia-50, arroz-50, leche-48 y azúcar-50), por ser los de mayor rotación y representar el 69.59% del costo de ventas.

Que de cada uno de los cuatro productos en función a la muestra seleccionada, determino el margen de utilidad bruta (MUB) promedio, que fue aplicado al costo de ventas, estableciendo a su vez en función de la participación del producto sobre el costo de ventas total, sustituyendo así el margen de utilidad establecido por la recurrente según se declaración jurada.

Que como quiera que la recurrente además de los cuatro productos mencionados comercializa una diversidad de productos (que representan el 30.41% del costo de ventas), aplico a estos el margen de utilidad bruta (MUB) de 1.75% obtenido de la declaración jurada anual (folio 532).

Que como se advierte, el procedimiento establecido por la Administración no se encuentra previsto por el artículo 96 antes citado, debiendo en todo caso, haber considerado el margen de utilidad bruta promedio de empresas con características similares, toda vez que los índices generales que aplique la Administración de conformidad con el artículo 61 del reglamento de la Ley

del Impuesto a la Renta, no pueden ser fijados arbitrariamente o tomados al azar, sino que deben elaborarse sobre la base de la actividad del contribuyente o según la experiencia estadística recogida de actividades de la misma naturaleza.

Que por tanto, se advierte que si bien la Administración estaba facultada para realizar una determinación sobre base presunta, el procedimiento aplicado en el presente caso no resulta conforme a ley, por lo que procede que emita un nuevo pronunciamiento sobre el particular, teniendo en cuenta lo anteriormente expuesto.

Resuelve declarar Nula e Insubistente la Resolución de Intendencia N° 135-4-05112/SUNAT de 31 de mayo de 2002, debiendo la Administración emitir un nuevo pronunciamiento conforme con lo expuesto en la presente resolución.

RTF N° 5194-5-2004

Fecha: 22-07-2004

Procedencia: Junín

Que es objeto de controversia establecer si la determinación de la obligación tributaria por concepto de impuesto a la Renta del ejercicio 1999, efectuada por la Administración sobre base presunta, se encuentra arreglada a ley.

Que con relación al procedimiento de determinación utilizado por la Administración, este se sustenta en el artículo 96 de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Legislativo N° 774, que señala que la SUNAT podrá determinar de oficio el monto del impuesto en base a diferencias de inventario, promedio de ingresos estimados presuntivamente, valores de mercado u otros índices técnicos que señale el reglamento y por el artículo 61 de su reglamento aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF y modificado por Decreto Supremo N° 194-99-EF, que dispone que para la

determinación de oficio de la renta imponible a que se refiere el artículo 96 de la ley, la SUNAT podrá tomar como base índices técnicos tales como rotación de inventarios o de cuentas o efectos por cobrar, porcentajes que muestren distorsiones de los elementos constitutivos del costo de producción; índices de rentabilidad de la actividad económica que realiza la empresa con respecto a empresas similares; índices de renta neta; y otros.

Que en virtud de lo dispuesto por las citadas normas legales, la Administración aplico el procedimiento de presunción de margen de utilidad bruta, determinando el promedio bruto de cada producto que comercializa la recurrente (Gasolina de 84 y 90 octanos, Diesel 2 y Kerosene), comparando las facturas de ventas realizadas en el año 1999 con las facturas de compras realizadas en dicho año así como las existencias al 1 de enero de 1999 según el valor determinado por la recurrente en su inventario al 31 de diciembre de 1998 y aplicando una merma de 1% en el caso de gasolina 84 y la gasolina de 90 octanos así como una de 0.05% en el caso de diesel 2 (folios 100 y 110), determinándose finalmente un margen bruto promedio de 19.13% considerando la estructura de ventas de cada producto.

Que dicho margen de utilidad bruta ponderado es aplicado al costo de ventas declarado por la recurrente (S/. 903 580.00), obteniéndose así la determinación de las nuevas ventas ascendentes a S/. 1 076 435.00, que al ser comparadas con el costo de ventas, arrojan una utilidad de S/. 172 855.00, monto a repararse para efecto del Impuesto a la Renta.

Que en la etapa de reclamación la Administración recalcó el margen bruto de utilidad del kerosene incluyendo un porcentaje de merma de 0.05% de conformidad con lo establecido por el Decreto Supremo N° 053-93-EM, por lo que el argumento de la recurrente en el sentido de que no se considero el porcentaje de mermas según lo establecido por el Sector Energía y Minas carece de sustento.

Que evaluado el procedimiento utilizado por la Administración se aprecia que este se encuentra acorde con lo establecido por las normas del Impuesto a la Renta, específicamente las presunciones a que hace referencia el artículo 96 de la ley del citado impuesto, lo que es concordante con el numeral 10) del artículo 64 del Código Tributario, que establece que la Administración podrá determinar sobre base presunta cuando las normas tributarias lo establezcan de manera expresa, razón por la cual debe mantenerse el reparo.

Resuelve confirmar la Resolución de Intendencia N° 135-4-05187/SUNAT de 31 de octubre de 2002.

RTF N° 3930-10-2013

Fecha: 07-03-2013

Procedencia: Cusco

Se revoca la apelada que declaró infundada la reclamación. Se indica que se observa de los escritos presentados en respuesta a los requerimientos que el recurrente invoca el extravío de diversa documentación contable y tributaria, sustentándose para ello en las denuncias policiales respectivas. Sin embargo, a la fecha en que fue notificado el requerimiento, había excedido el tiempo otorgado por la Resolución de Superintendencia N° 106-99/SUNAT para rehacer la documentación presuntamente extraviada, por lo que al no haberse presentado y/o exhibido los libros y la documentación requerida por la Administración, se incurrió en la causal para determinar sobre base presunta prevista en el numeral 3) del artículo 64° del Código Tributario. Sin embargo, para la aplicación del numeral 1) del artículo 93 de la Ley del Impuesto a la Renta, se advierte que la Administración ha considerado 3 empresas de igual CIIU que el recurrente y que tenían la misma ubicación geográfica conforme con lo previsto por los numerales 3 y 4 del inciso c) del artículo 61° del Reglamento de la citada ley, al no existir información de tres empresas o personas similares con las condiciones

establecidas en el inciso a) del referido artículo 61º . Sin embargo, no se observa de autos que la Administración hubiese seleccionado a tales empresas tomando en cuenta que éstas hubiesen declarado el mayor impuesto resultante del total de las demás empresas similares que también tenían el mismo CIIU y ubicación geográfica, incumpliendo con ello lo dispuesto en el numeral 5 del inciso c) del referido artículo del reglamento. Por consiguiente, si bien la Administración estaba facultada a determinar sobre base presunta, el procedimiento aplicado no se encuentra conforme a ley. Se revoca las resoluciones de multa tipificadas en el numeral 1) del artículo 178º del Código Tributario vinculados a los reparos levantados.

RTF N°1510-2-2010

Fecha: 09-02-2010

Procedencia: Lima

Se revoca la apelada por carecer de sustento el reparo al Impuesto a la Renta del ejercicio 2004, por ingresos presuntos determinados en función al margen de utilidad bruta promedio de empresas similares, debido a que la Administración tomó como costo de ventas del recurrente el promedio de los costos de ventas correspondientes a las tres empresas similares seleccionadas y no el costo de ventas del recurrente o el obtenido en función a la información proporcionada por terceros, lo que no se ajusta a lo dispuesto por el numeral 1 del artículo 93º de la LIR.

RTF N°6179-1-2010

Fecha: 09-02-2010

Procedencia: Lima

Que según se aprecia del Anexo N°01 al Requerimiento N°0222070003404 fojas 907 y 908) del documento denominado “Determinación de la Renta Neta Imponible por Negocios Similares –ejercicio 2006” (foja 1748) y del

Anexo N° 01 al Requerimiento N° 0222070003405 (foja 1791), la Administración al amparo de lo previsto en el numeral 1 del artículo 3 de la LIR, en el artículo 59 y en el numeral 3 del inciso c) del artículo 61 de su reglamento, determino la renta neta imponible del ejercicio 2006 así como ventas presuntas para efectos del IGV de enero a diciembre de 2006, bajo el procedimiento de base presunta de determinación de ingresos en función al margen de utilidad bruta promedio de empresas similares, según el siguiente detalle:

Muestra de contribuyentes con Empresas Similares – Ejercicio 2006				
Empresas Similares(*)	Ventas Netas S/.	Costo de Ventas S/.	Utilidad Bruta S/.	Margen de Utilidad Bruta S/.
Contribuyente 1	7 899 396,00	5 848 568,00	2 050 828,00	35,07
Contribuyente 2	870 529,00	268 840,00	601 689,00	223,81
Contribuyente 3	2 296 548,00	1 870 899,00	425 649,00	22,75
Total Margen de Utilidad Bruta				281,63
Costo de Venta Promedio (S/. 7 988 307,00/3)				2 662 769,00
Margen de Utilidad Promedio (281,63/3)				93,88

(*) Empresas similares a la contribuyente con el mismo CIU y Ubigeo

A. Determinación de la renta neta imponible para el Impuesto a la Renta 2006:

Ventas presuntas [(2 662 769,00 x 0,9388) + 2 662 769,00]:

S/. 5 162 576,54

(-) Costo de ventas promedio de empresas similares

S/. (2 662 769,00)

S/. 2 499 807,54

En consecuencia:

Renta neta según SUNAT

S/. 2 499 807,54

Renta neta declarada por la contribuyente

S/. (51 027,00)

Reparo

S/. 2 448 780,54

Que conforme consta en la cedula obrante en autos (foja 1747) del Anexo N° 01 al Requerimiento N° 0222070003404 y del Anexo N° 01 al Requerimiento N° 0222070003405, de una muestra de empresas que cumplían con las condiciones de pertenecer al mismo CIU y Ubigeo que la recurrente, se seleccionaron las tres que declararon mayor impuesto resultante y se calculo el margen de utilidad bruta promedio ascendente a 93.88, tal como se detalla en el cuadro denominado “Muestra de contribuyentes con Empresas Similares- ejercicio 2006” antes citado.

Que de lo expuesto en el considerando anterior se tiene que a efecto de la selección de las empresas similares la Administración cumplió con lo previsto en las normas antes glosadas, quedando desvirtuado el argumento de la recurrente en el sentido que la Administración a fin de efectuar la selección de tales empresas no considero su CIU y Ubigeo incumpliendo con lo previsto en la Ley del Impuesto a la Renta.

Que como del detalle “Determinación de la Renta Neta Imponible para el Impuesto a la Renta 2006” y “Determinación de la Base imponible para el IGV” antes transcrito, la Administración aplico el coeficiente 93.88 al costo de ventas promedio obtenido de las tres empresas seleccionadas, ascendente a S/: 2 662 769.00 obteniendo como resultado ventas presuntas por la suma de S/. 5 162 576.54, siendo que para efecto del Impuesto a la Renta se determino una renta neta presunta por S/. 2 499 807.54 a la que se resto la renta neta declarada por la recurrente de S/. 51 027.00 determinando un reparo por S/. 2 448 780.54 y para efecto del Impuesto General a las Ventas se dedujo al total de ventas presuntas de S/. 5 162 576.54, el monto de las ventas declaradas por la recurrente de S/. 1 635 209.00, resultando una omisión de S/. 3 527 367.54 que incremento las ventas en forma proporcional a los ingresos mensuales declarados de enero a diciembre de 2006.

Que de lo señalado, se advierte que la Administración considero como costo de ventas de la recurrente el promedio obtenido de los costos de ventas declarados por las tres empresas similares seleccionadas, y determino las ventas e ingresos objeto de reparo conforme a lo previsto en las normas antes glosadas, **por lo que procede mantener el reparo** formulado por la Administración y **confirmar la apelada** en este extremo.

RTF N°9851-1-2013

Fecha: 13-06-2013

Procedencia: Juliaca - Puno

Se revoca la resolución apelada. Se indica que conforme al numeral 1 del artículo 93° de la Ley del Impuesto a la Renta, la Administración ha empleado el procedimiento de aplicación del margen de utilidad bruta obtenido de empresas similares, y conforme al literal a) del artículo 61° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta ha considerado empresas

similares de igual CIU y UBIGEO que el recurrente, que se equiparan a éste en al menos tres de las condiciones previstas por el referido literal a), sin embargo, no se observa que de las cuatro empresas que cumplían con todo lo antes señalado, hubiera seleccionado a las tres que hubieran declarado el mayor impuesto resultante. En tal sentido, si bien la Administración estaba facultada para realizar una determinación sobre base presunta, el procedimiento aplicado en el presente caso no se encuentra conforme a ley, por lo que procede revocar la apelada en este extremo, y por tanto, **dejar sin efecto** la resolución de determinación impugnada.

RTF N° 6479-2-2010

Fecha: 18-06-2010

Procedencia: Lambayeque

Se revoca la apelada en el extremo que declaró infundada la reclamación formulada contra la resolución de determinación y la resolución de multa giradas por Impuesto a la Renta del ejercicio 2006 y por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario, por cuanto existían más de 3 empresas que tenían el mismo CIU del recurrente, la Administración a efecto de seleccionar a las 3 empresas comparables debió seguir el orden de prelación a que se refiere el numeral 4 del inciso c) del artículo 61º del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, esto es, preferir en primer orden a las empresas del mismo distrito, provincia y departamento o región del recurrente, lo que cumplía el negocio unipersonal de Angel Iván Díaz Tenorio, según se aprecia de su Comprobante de Información Registrada, no obstante, no fue considerado por la Administración como empresa comparable, por lo que procede dejar sin efecto el valor en este extremo. Se confirma la apelada en el extremo referido a los comprobantes de pago reparados debido a que el recurrente no sustentó que los gastos se encontraran vinculados con la generación y/o mantenimiento de la fuente productora de renta, y dado que no ha expuesto argumento alguno a fin de desvirtuar dicho reparo.

RTF N° 11206-3-2007

Fecha: 23-11-2007

Procedencia: Lima

Se revoca la apelada, debiendo la Administración proceder conforme a lo dispuesto en la presente resolución. Se indica que en el presente caso, la Administración se encontraba facultada para determinar la obligación tributaria de la recurrente sobre base presunta al haberse configurado la causal del numeral 3 del artículo 64° del Código Tributario, toda vez que la recurrente no rehízo su libros contables dentro del plazo de 60 días calendario de haberse producido el incendio en sus instalaciones. En cuanto al procedimiento utilizado por la Administración, se indica que la Administración no ha procedido conforme a ley debido a que no ha acreditado que las empresas que utilizó como referencia para determinar el índice de rentabilidad a que se refiere el artículo 61° del reglamento de la ley del Impuesto a la Renta, sean similares a la recurrente, no resultando suficiente que dichas empresas tengan el mismo CIU que la recurrente. Se indica que dos de las empresas tomadas como referencia a efecto de determinar el índice de rentabilidad, a diferencia de la recurrente desarrollan actividades de comercio exterior como importador- exportador y además sus costos de ventas no son similares a los de la recurrente. La resolución de multa, girada por la infracción del numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario debe resolverse de acuerdo a lo antes expuesto.

RTF N° 3414-4-2013

Fecha: 26-02-2013

Procedencia: Lima

Que conforme se aprecia de la resolución apelada, foja 5059 vuelta y de las Resoluciones de Determinación N° 024-003-0095800 a 024-003-0095823,

024-003-0096386 y 024-003-0096387 y sus Anexos, de fojas 4893 a 4935, dichos valores fueron emitidos por el Impuesto a la Renta de los ejercicios 2008 y 2009 e Impuesto General a las Ventas de enero 2008 a diciembre 2009, por los siguientes reparos: i) Por la determinación de ventas omitidas en aplicación de la presunción de ventas o ingresos adicionados al costo de ventas declarado por margen de utilidad bruta promedio de empresas similares, de acuerdo con el numeral 1 del artículo 93 de la Ley del Impuesto a la Renta, ii) Reparos a las ventas no gravadas por no declarar la venta de un inmueble, iii) Por gastos no sustentados de la cuenta 66 por costo de enajenación de la venta de un inmueble y iv) Por registrar en forma duplicada el concepto de advalorem en la cuenta 60, asimismo, las Resoluciones de Multa N° 024-002-0130977 a 024-002- 0130998 y 024-002-0131198, de fojas 4869 a 4892, emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, se encuentran vinculadas a las citadas resoluciones de determinación.

Que en tal sentido, correspondía que la administración emitiera pronunciamiento sobre la procedencia o no de los referidos reparos contenidos en los referidos valores, sin embargo, se aprecia de la apelada, fojas 5059 vuelta, que esta se limitó a señalar, que los reparos a las ventas no gravadas por no declarar la venta de un inmueble, por gastos no sustentados de la cuenta 66 por costo de enajenación de la venta de un inmueble y por registrar en forma duplicada el concepto de advalorem en la cuenta 60, “la recurrente no aporta argumento de hecho ni de derecho que desvirtúen las bases que sirvieron en la formulación de las mismas, motivo por el cual esta instancia considera pertinente que se mantengan en todos sus extremos, al haberse verificado que estos se encuentran debidamente acreditados”, sin efectuar análisis alguno sobre cada uno de los reparos formulados y sin sustentar su procedencia. Se resuelve declarar NULA la Resolución de Intendencia N° 0260140067755/SUNAT.

RTF N°17066-9-2013

Fecha: 12-11-2013

Procedencia: Junín

Se revoca la apelada que declaró infundada la reclamación formulada contra unas resoluciones de determinación y unas resoluciones de multa giradas por el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2004, Impuesto a la Renta del ejercicio 2004 y las infracciones tipificadas por el numeral 3 del artículo 175º y numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario, y se dejan sin efecto tales valores, toda vez que, si bien la Administración se encontraba facultada para realizar una determinación sobre base presunta, el procedimiento aplicado en el presente caso no se encuentra debidamente sustentado, pues de lo actuado no se aprecia documentación e información sobre el número de trabajadores de las empresas consideradas como similares, a fin de verificar las similitudes señalada por la Administración, apreciándose de los respectivos Comprobantes de Información Registrada, que solo una de las empresas contaba con un punto de venta, al igual que la recurrente, y que las otras dos empresas contaban con más de un punto de venta, lo que no permite validar lo afirmado por la Administración en el sentido que dichas empresas calificaban como similares. Asimismo, se deja sin efecto la resolución de multa girada por la infracción tipificada en el numeral 3 del artículo 175º del Código Tributario, toda vez que la Administración sustenta la mencionada multa en los reparos efectuados por la presunción de ingresos omitidos según el margen de utilidad bruta de empresas similares prevista por el numeral 1 del artículo 93º de la Ley del Impuesto a la Renta.

RTF N°7282-10-2010

Fecha: 13-07-2010

Procedencia: Lima

Se revoca la apelada en el extremo del reparo al Impuesto a la Renta del ejercicio 2005 que incidió en la determinación del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2005, por ingresos presuntos determinados en función al margen de utilidad bruto promedio de empresas similares, debido a que la Administración consideró como costo de ventas del recurrente el promedio de los costos de ventas correspondientes a las tres empresas similares seleccionadas y no el costo de ventas del recurrente o el obtenido en función a la información proporcionada por terceros, lo que no se ajusta a lo dispuesto por el numeral 1 del artículo 93º de la Ley del Impuesto a la Renta. Se confirma la apelada en cuanto al reparo al crédito fiscal, toda vez que el recurrente no cumplió con sustentar el crédito fiscal respecto de sus adquisiciones efectuadas de enero a diciembre de 2005.

Ahora procederemos a realizar un análisis sobre el procedimiento de Margen de Utilidad Bruta resueltos por el Tribunal Fiscal en algunas RTF anteriormente mencionadas.

En primer lugar debemos señalar que el procedimiento de determinación de la obligación tributaria en base presunta que intentamos plasmar en la norma como producto de la presente tesis, es muy similar al desarrollado en la RTF N°1870-1-2006; sin embargo, el Tribunal revoco est a determinación.

Como podemos observar en casi todos los casos en que se aplico el procedimiento señalado el Tribunal resolvió revocando el reparo tributario o declarando nula e insubsistente la fiscalización, básicamente porque el procedimiento aplicado (considerar un MUB determinado en función a los documentos del propio contribuyente) no está contenido en la norma.

En cambio en los casos en que la Administración aplico un MUB en función al margen de utilidad bruta de empresas similares el Tribunal si confirmo el reparo, puesto que es la forma en que la ley considera se debe aplicar la presunción.

Llama poderosamente la atención la RTF N° 6179-1-2010 en la cual la Administración realizó el reparo de ingresos en función al margen de utilidad bruta de empresas similares y el Tribunal confirmó el reparo, puesto que se utilizó el procedimiento establecido en la norma y la Administración lo aplicó rigurosamente. Sin embargo, como se puede observar el contribuyente sujeto a fiscalización determinó una renta neta de S/. 51 027.00 y luego de la acotación efectuada por la Administración Tributaria su renta neta asciende a S/. 2 448 780.54 (es decir aumenta casi 48 veces), entonces ¿cómo podríamos sostener que esta determinación considera los principios de realidad económica y capacidad contributiva del contribuyente?.

A pesar que el importe del reparo está conforme a ley puesto que así se encuentra establecido en la norma y además el Tribunal Fiscal ya dio su conformidad al reparo, como podríamos sostener que el margen de rentabilidad obtenido de empresas similares es lo que corresponde tributar al contribuyente (en uno de los casos la empresa similar 1 tiene ingresos anuales por S/. 7 899 396.00 y el contribuyente fiscalizado tiene ingresos anuales por S/. 1 635 209.00 y ser considerados “empresas similares” sólo porque cumple con los requisitos establecidos en la norma) . Esto es lo que en esencia busca nuestro trabajo de investigación en la presente tesis, que los procedimientos de presunción consideren estos dos principios: realidad económica y capacidad contributiva de las empresas.

Otro hecho que también llama la atención es la RTF N° 5194-5-2004, en la cual se aplicó el mismo procedimiento de Margen de Utilidad Bruta promedio ponderado y el Tribunal Fiscal se pronunció confirmando el reparo efectuado por la Administración Tributaria puesto que el procedimiento aplicado está de acuerdo a lo señalado en el artículo 96 de la Ley del Impuesto a la Renta y artículo 61 de su Reglamento (citamos este artículo a pesar de estar actualmente derogada puesto que se encontraba vigente en la fecha en que se efectuó la fiscalización, además considera la misma situación señalada en el numeral 1 del artículo 93 de la Ley del Impuesto a la Renta referido a comparar el margen de utilidad bruta con empresas similares).

De todas las revisiones efectuadas a las resoluciones del Tribunal Fiscal emitidas respecto del tema central de nuestro proyecto de tesis, esta es la única RTF en la cual el Tribunal Fiscal concluye que es conforme y de acuerdo a ley el procedimiento de determinación en base presunta aplicando el Margen de Utilidad Bruta promedio ponderado en función a los propios documentos del contribuyente, por lo cual será para nosotros muy importante para tomarlo como antecedente jurisprudencial.

2.4 Marco Conceptual

Para el presente estudio se definió algunos términos que se consideran relevantes en la investigación.

ADMINISTRACION TRIBUTARIA

La Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (SUNAT), es un ente adscrito al Ministerio de Economía y Finanzas dotado de personería jurídica de derecho público, patrimonio propio y autonomía económica, administrativa, técnica y financiera; encargada de la recaudación, fiscalización y administración de los tributos de carácter nacional, creada por Ley N° 24829 y su Ley General aprobada por Decreto Legislativo N° 501.

CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

Mide la posibilidad de contribuir a los gastos del estado por parte de los contribuyentes. También es la aptitud económica para soportar carga tributaria (nivel de riqueza).

Significa que los montos obtenidos en la fiscalización como tributos omitidos no deben superar una porción importante de la renta obtenida por los contribuyentes puesto que de ser así se estaría vulnerando el principio de no confiscatoriedad.

DETERMINACION TRIBUTARIA EN BASE PRESUNTA:

Cuando la Administración Tributaria al no contar con los elementos necesarios para determinar la obligación tributaria sobre base cierta, lo hace en mérito a un conjunto de hechos y circunstancias ciertos y comprobados, que por su relación normal con el hecho generador de la obligación tributaria, permiten establecer la existencia y cuantía de la obligación tributaria de manera indirecta.

EVASION TRIBUTARIA:

Es toda eliminación o disminución de un monto tributario producido dentro del ámbito de un país por parte de quienes están jurídicamente obligados a abonarlo y que logran tal resultado mediante conductas violatorias de las disposiciones legales establecidas.

GRIFOS:

Está conformado por las empresas dedicadas a la venta de combustibles principalmente a consumidores finales, con la particularidad que deben llevar contabilidad y registros de control de forma manual.

NUEVO PROCEDIMIENTO DE DETERMINACION TRIBUTARIA EN BASE PRESUNTA MARGEN DE UTILIDAD BRUTA PROMEDIO PONDERADO:

Es la aplicación de una formula financiera denominada Capacidad Global de ganancia (CGG), esta mide la utilidad bruta (ventas menos costo de ventas) que genera una empresa a lo largo de un ejercicio. Para obtener la CGG se debe tener en cuenta la rotación de los productos y el margen de ganancia unitario de los bienes que comercializa la empresa.

PRESUMIR

El Diccionario de la Real Academia Española, establece que .presumir, significa sospechar, juzgar o conjeturar una cosa por tener señales o indicios para ello.

PRESUNCION:

Es el acto de aceptar la veracidad de un hecho por la evidencia de otro del que normalmente depende aquel hecho no probado.

REALIDAD ECONOMICA DEL CONTRIBUYENTE:

Considerar todos los hechos y circunstancias en las cuales está inmerso y se desenvuelve un negocio.

REGISTROS OPERATIVOS MANUALES:

El llenado de los libros y registros contables que se realiza sin utilizar un sistema informático; es decir, el registro de las operaciones se hace utilizando libros físicos impresos y realizando labor manual por parte del personal de contabilidad. Además todos los controles que utilizan también son llevados de manera manual, como por ejemplo los controles físicos (kardex) por las compras de combustibles y la manera de emisión de los comprobantes de pago por las ventas efectuadas.

RENDIMIENTO:

Producto o utilidad que se obtiene de la comercialización de un bien o servicio, se determina en porcentaje con la siguiente fórmula:

Utilidad bruta / costo de ventas.

ROTACION:

Número de veces que un producto ha “girado” en relación con las ventas de un ejercicio.

UTILIDAD BRUTA:

Es la primera ganancia obtenida dentro de un negocio, se determina por la siguiente fórmula: Ventas netas – costo de Ventas.

3 CAPITULO 3 – METODOLOGIA

3.1 Tipo de Investigación

Para lograr el cumplimiento del objeto de estudio se acude al empleo del método deductivo. El resultado a obtener será un nuevo procedimiento de determinación tributaria en base presunta basado en las matemáticas y la estadística. Este procedimiento sí considerará las condiciones económicas del contribuyente puesto que el resultado proviene del análisis de sus propios documentos e información contable.

3.2 Método de Investigación.

En el presente trabajo de investigación se utilizan los siguientes tipos de metodología:

a) Histórico:

Permite conocer los diversos tratamientos que las normas tributarias han otorgado a las presunciones a través del paso de los años, en relación al respeto a los principios de realidad económica y capacidad contributiva de los sujetos fiscalizados.

b) Explicativos:

Mediante la aplicación de este método se relacionaron las variables para explicar las razones por la cual consideramos que la determinación tributaria en base presunta debe respetar los principios de realidad económica y capacidad contributiva de los sujetos fiscalizados y no generarse excesos de

acotaciones dentro de un proceso de fiscalización tributaria, que es un mecanismo adecuado para combatir la evasión tributaria en el sector venta de combustibles de grifos que cuentan con registros operativos manuales (sistemas de contabilidad, control de existencias, emisión de facturas y boletas, entre otros).

c) Deductivo por su naturaleza:

A través de este método se analizó las normas tributaria vigentes utilizadas para la determinación de la renta de tercera categoría, basada en el procedimiento de Margen de Utilidad Bruta de empresas similares, adicionalmente se revisó la doctrina y la jurisprudencia aplicable, con la finalidad de proponer un nuevo procedimiento de presunción denominado “Margen de Utilidad Bruta promedio ponderado” que al basarse en los propios documentos del contribuyente sujeto a fiscalización, si respeta los principios de realidad económica y no afecta la capacidad contributiva de las empresas

3.3 Población y muestra.

La unidad de análisis para este trabajo de investigación son las empresas del sector grifos (sean personas jurídicas o personas naturales con negocio) que lleven sus registros operativos manuales (sistemas de contabilidad, control de existencias, emisión de facturas y boletas) puesto que estas circunstancias facilitan la evasión tributaria en perjuicio de los ingresos fiscales.

La población corresponde a las empresas dedicadas a la comercialización de combustibles (grifos) que se encuentren ubicados en la provincia de

Huancayo del departamento de Junín. Estos son 59 estaciones autorizadas, según información obtenida de OSINERG¹⁰.

La muestra seleccionada se determinara por el método de muestreo probabilístico en razón de las características de la investigación.

Para poder llevar a cabo el trabajo de verificación *in situ* de la información y documentación contable se ha obtenido información de una compañía, a quien por razones de confidencialidad llamaremos “Grifo XX”, y que cumple con los requisitos básicos de esta investigación, como son: se encuentre ubicado en la ciudad de Huancayo y que cuenten con registros operativos manuales (sistemas de contabilidad, control de existencias, emisión de facturas y boletas).

También se realizó una “Encuesta” a contadores de empresas que comercializan combustible en la ciudad de Huancayo. Para la determinación de la muestra de profesionales a encuestar se utilizaron los valores del universo de contribuyentes mencionado en párrafos anteriores (59 empresas dedicadas a la comercialización de combustible), determinándose una muestra de 17 empresas, aplicándose la siguiente fórmula:

$$n = \frac{k^2 * p * q * N}{(e^2 * (N - 1)) + k^2 * p * q}$$

En donde:

n: tamaño de la muestra

N: población

K: nivel de confianza

¹⁰ Se puede revisar la siguiente dirección electrónica:
http://www.osinerg.gob.pe/osinerg/hidro/estadistica/Banderas_Relacion.pdf

p: probabilidad de aciertos o éxitos

q: probabilidad de desaciertos

e: error muestral deseado

Para realizar el cálculo consideramos un nivel de confianza K=95%, un error muestral e=10%, probabilidad p=0.5 y probabilidad q=0.5

Reemplazando tenemos:

$$\frac{0.9025 * 0.5 * 0.5 * 59}{(0.01 * (59-1)) + 0.9025 * 0.5 * 0.5} = 17$$

n= 17 contadores de empresas

El presente trabajo de investigación abarca el ejercicio 2013 que es el último ejercicio que ya cuenta con presentación anual del Impuesto a la Renta de tercera categoría.

3.4 Técnicas e instrumento de recolección de datos

De las fuentes de información primarias y secundarias, los datos que se obtuvieron mediante lectura, observaciones y registros, se fueron recogidos utilizando los siguientes instrumentos y procedimientos de recolección de la información:

- a) **Fichas bibliográficas.-** Se registraron la información y estadísticas obtenidas de fuentes primarias que corresponden a literatura revisada, documentos de la empresa escogida para hacer la prueba, resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal, datos estadísticos elaborados por la Administración Tributaria (SUNAT).

- b) **Encuestas.-** La información se registró en formularios preparados por el investigador y llenados por el encuestador que fueron los profesionales contadores responsables del área tributaria de algunas empresas.
- c) **Análisis de documentos,** análisis directo de hechos.

3.5 Técnicas de procesamiento de datos

Para el presente trabajo de investigación se aplicó la técnica de investigación denominada “Técnicas métricas”, a través de esta técnica se ha tabulado la información obtenida mediante encuestas y de la revisión de los documentos y registros contables de la empresa objeto de investigación, para luego procesarlas y analizar los resultados obtenidos.

4 CAPITULO 4 – RESULTADOS Y DISCUSION

4.1 *Análisis, interpretación y discusión de resultados.*

Para lograr el cumplimiento del objeto de estudio de la presente investigación se recurrió a los datos contables de una empresa real, que se dedica al negocio de venta de combustibles y cuyas actividades se realizan en la ciudad de Huancayo, teniendo como característica que mantienen registros operativos manuales (es decir sistemas de contabilidad, control de existencias, emisión de facturas y boletas), por asuntos de confidencialidad lo llamaremos “Grifo XX”. Este grifo tiene dos estaciones de servicio, uno ubicado en el distrito de Huancayo y otro en el distrito El Tambo, ambos en la provincia de Huancayo y cuenta con seis series de impresión de comprobantes de pago. Comercializa principalmente combustible (diesel, gasolina de 84 octanos y gasolina de 90 octanos que representan el 91.31% del total de ventas anuales) y también otros productos como lubricantes.

Para verificar si los ingresos del año 2013 declarados en la DDJJ presentada ante SUNAT son los correctos, se aplicó el procedimiento de presunción MUB ponderado, que es finalmente la propuesta de la presente tesis de investigación. La aplicación correcta requiere de los siguientes pasos:

1. Se determinó el costo unitario por galón (incluido el flete) y por cada tipo de combustible comercializado (Diesel, Gas 84 oct. y Gas 90 oct.). Este costo corresponde a cada compra que realice la empresa a lo largo de todo el año y se determina el costo de compra promedio por cada mes.
2. Se determinó el valor de venta unitario por galón por cada tipo de combustible comercializado. Para esto se toma un aproximado de 12 comprobantes de ventas (escogidos aleatoriamente por número de serie de emisor y alternando entre boletas de ventas y facturas), de esta manera se obtuvo el valor de venta promedio por cada mes.

3. Se determinó el margen de utilidad bruta en promedio mensual, para esto se utilizan los datos obtenidos en los dos pasos anteriores. Posteriormente se obtiene el Margen de Utilidad Bruta de forma anual que corresponde a cada tipo de combustible comercializado.
4. Luego se determinó la participación en el negocio de cada uno de los productos comercializados (también podríamos llamarlo rotación). Para esto se utilizaron los datos del Libro de Inventarios y Balances y del libro Mayor. Se utilizó la conocida fórmula contable del Costo de Ventas= Existencia Inicial + Compras – Existencia Final. La participación significa el porcentaje ventas de cada tipo de combustible con respecto al Costo de ventas del año.
5. Se determinó el Margen de Utilidad Bruta promedio ponderado del negocio (MUB ponderado) que viene a ser la sumatoria del Margen de utilidad bruta de cada producto por su rotación (se multiplica los datos obtenidos en los puntos 3 y 4). Para el caso de los “Otros productos” que se comercializan como lubricantes, se utilizó como margen aquel consignado en la Declaración jurada presentada por la compañía ante la Administración Tributaria. En vista que su participación es marginal (el 8.69% del total ventas) no alterará el margen obtenido.
6. Se aplicó el Margen de Utilidad Bruta promedio ponderado del negocio obtenido al total del Costo de Ventas declarado por la empresa y obtenemos el total de ventas que correspondería. Sin embargo, debemos tener presente que el combustible es un producto volátil por lo cual existe una merma, se aplica el porcentaje de merma promedio del sector y de esta manera se obtiene el resultado final de ventas del ejercicio que la empresa debió haber declarado. Finalmente se comparó las ventas de acuerdo al procedimiento aplicado con las ventas declaradas por la empresa, con lo cual se obtiene las ventas omitidas de declarar.

La aplicación de este procedimiento con los datos reales del Grifo XX se detalla en los anexos siguientes:

DEJAR ESPACIO en la numeración PARA 20 PAGINAS QUE SON LOS
ANEXOS

Foios del 73 al 92 en excel

Respecto al número de comprobantes de ventas a analizar, se aplicó el muestreo estadístico al universo de comprobantes de pago emitidos durante el ejercicio 2013, que fueron los siguientes:

BOLETAS DE
VENTAS

N° serie	N° inicial	N° final	Total emitidos
002	32859	110320	77,462
004	38840	130589	91,750
006	5115	18530	13,416
			182,628

FACTURAS

N° serie	N° inicial	N° final	Total emitidos
002	10555	38723	28,169
004	5503	18916	13,414
006	8011	28614	20,604
			62,187

Total de comprobantes de pago emitidos	244,815
---	----------------

Se determinó una muestra de 23 comprobantes de ventas por cada tipo de combustibles comercializados por la empresa, aplicándose la siguiente fórmula:

$$n = \frac{k^2 \cdot p \cdot q \cdot N}{(e^2 \cdot (N-1)) + k^2 \cdot p \cdot q}$$

En donde:

n: tamaño de la muestra

N: población

K: nivel de confianza

p: probabilidad de aciertos o éxitos

q: probabilidad de desaciertos

e: error muestral deseado

Para realizar el cálculo consideramos un nivel de confianza K=95%, un error muestral e=10%, probabilidad p=0.5 y probabilidad q=0.5

Reemplazando tenemos:

$$\frac{0.9025 * 0.5 * 0.5 * 244,815}{(0.01 * (244,815 - 1)) + 0.9025 * 0.5 * 0.5} = 23$$

n= 23 comprobantes de pago en ventas

Sin embargo, el análisis se realizó con una muestra total de 408 comprobantes de pago por los tres tipos de combustible que la empresa comercializa.

Además en el presente trabajo de investigación se encuestaron a un total de 18 contadores especialistas en temas tributarios que asesoran a empresas del sector venta de combustible de la ciudad de Huancayo (uno más que la muestra establecida).

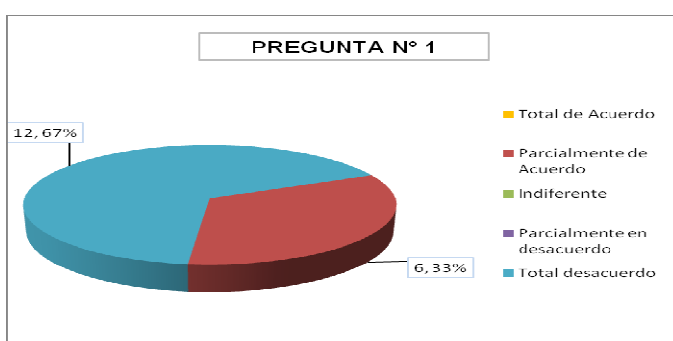
A continuación se detallan las preguntas realizadas en las encuestas y su resultado.

PREGUNTA N° 1: ¿Considera usted que en la actualidad la presunción establecida en el numeral 1 del artículo 93 de la Ley del Impuesto a la Renta toma en cuenta la capacidad contributiva de los contribuyentes?

- a) Totalmente de acuerdo
- b) Parcialmente de acuerdo
- c) Indiferente
- d) Parcialmente en desacuerdo
- e) Totalmente en desacuerdo

Respuestas	N°contadores	Porcentaje
Total de Acuerdo		
Parcialmente de Acuerdo	6	33%
Indiferente		
Parcialmente en desacuerdo		
Total desacuerdo	12	67%
TOTAL ENCUESTADOS	18	100%

Lo que significa que el 67% de los encuestados considera que en la actualidad la presunción establecida en el numeral 1 del artículo 93 de la Ley del Impuesto a la Renta no toma en cuenta la capacidad contributiva de los contribuyentes, resultado que se muestra en la grafica que a continuación se presenta:

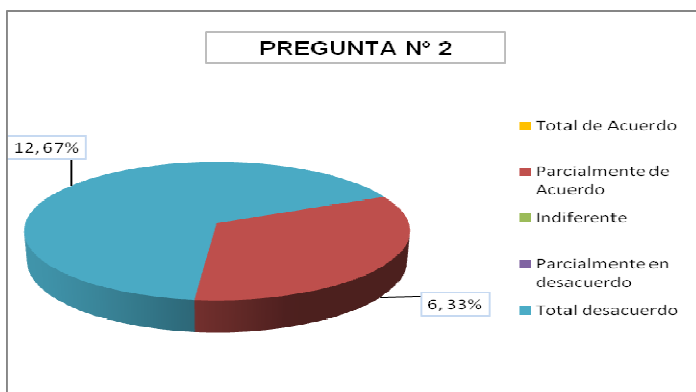


PREGUNTA N° 2: ¿Considera usted que en la actualidad la presunción establecida en el numeral 1 del artículo 93 de la Ley del Impuesto a la Renta toma en cuenta la realidad económica de los contribuyentes?

- a) Totalmente de acuerdo
- b) Parcialmente de acuerdo
- c) Indiferente
- d) Parcialmente en desacuerdo
- e) Totalmente en desacuerdo

Respuestas	N° contadores	Porcentaje
Total de Acuerdo		
Parcialmente de Acuerdo	6	33%
Indiferente		
Parcialmente en desacuerdo		
Total desacuerdo	12	67%
TOTAL ENCUESTADOS	18	100%

Lo que significa que el 67% de los encuestados considera que en la actualidad la presunción establecida en el numeral 1 del artículo 93 de la Ley del Impuesto a la Renta no toma en cuenta la realidad económica de los contribuyentes, resultado que se muestra en la grafica que a continuación se presenta:

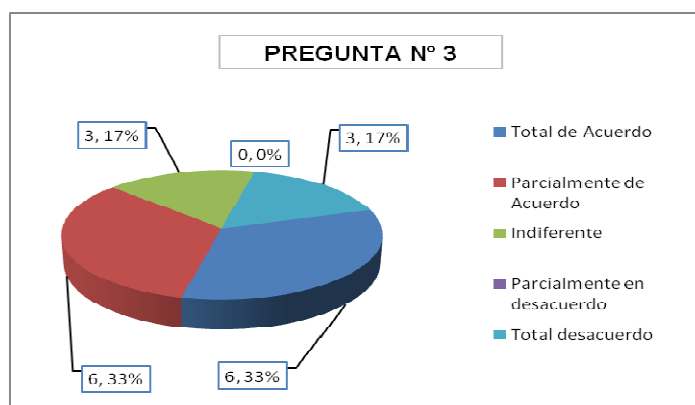


PREGUNTA N° 3: ¿ Considera usted que la presunción establecida en el numeral 1 del artículo 93 de la Ley del Impuesto a la Renta sirve como herramienta para la lucha contra la evasión tributaria?

- a) Totalmente de acuerdo
- b) Parcialmente de acuerdo
- c) Indiferente
- d) Parcialmente en desacuerdo
- e) Totalmente en desacuerdo

Respuestas	N°contadores	Porcentaje
Total de Acuerdo	6	33%
Parcialmente de Acuerdo	6	33%
Indiferente	3	17%
Parcialmente en desacuerdo		
Total desacuerdo	3	17%
TOTAL ENCUESTADOS	18	100%

Lo que significa que el 66% de los encuestados (total y parcialmente de acuerdo) considera que la presunción establecida en el numeral 1 del artículo 93 de la Ley del Impuesto a la Renta sirve como herramienta para la lucha contra la evasión tributaria, resultado que se muestra en la grafica que a continuación se presenta:

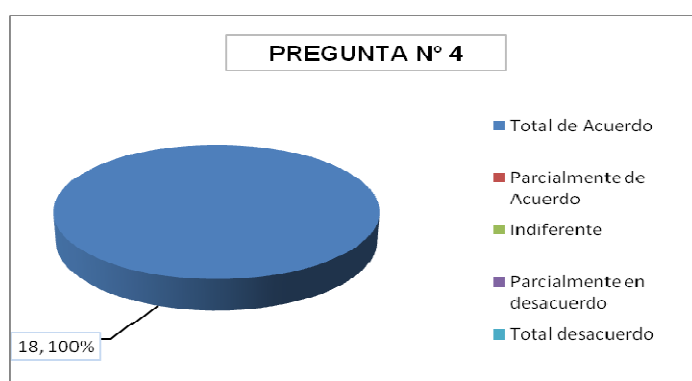


PREGUNTA N° 4: ¿ Considera usted que la actual la presunción establecida en el numeral 1 del artículo 93 de la Ley del Impuesto a la Renta necesita modificaciones para considerar la realidad económica de los contribuyentes y no afectar su capacidad contributiva?

- a) Totalmente de acuerdo
- b) Parcialmente de acuerdo
- c) Indiferente
- d) Parcialmente en desacuerdo
- e) Totalmente en desacuerdo

Respuestas	N° contadores	Porcentaje
Total de Acuerdo	18	100%
Parcialmente de Acuerdo		
Indiferente		
Parcialmente en desacuerdo		
Total desacuerdo		
TOTAL ENCUESTADOS	18	100%

Lo que significa que el 100% de los encuestados considera que la actual presunción establecida en el numeral 1 del artículo 93 de la Ley del Impuesto a la Renta necesita modificaciones para considerar la realidad económica de los contribuyentes y no afectar su capacidad contributiva, resultado que se muestra en la grafica que a continuación se presenta:

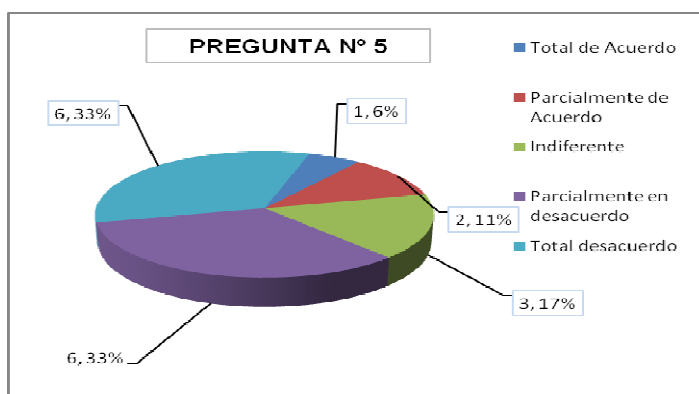


PREGUNTA N° 5: ¿Considera usted que la actual legislación del Impuesto a la Renta en el Perú procede adecuadamente cuando señala que el margen de utilidad bruta de un contribuyente se puede determinar presuntivamente en función al margen de utilidad bruta promedio de empresas similares?

- a) Totalmente de acuerdo
- b) Parcialmente de acuerdo
- c) Indiferente
- d) Parcialmente en desacuerdo
- e) Totalmente en desacuerdo

Respuestas	N°contadores	Porcentaje
Total de Acuerdo	1	6%
Parcialmente de Acuerdo	2	11%
Indiferente	3	17%
Parcialmente en desacuerdo	6	33%
Total desacuerdo	6	33%
TOTAL ENCUESTADOS	18	100%

Lo que significa que el 66% de los encuestados (total y parcialmente en desacuerdo) considera que la presunción establecida en el numeral 1 del artículo 93 de la Ley del Impuesto a la Renta no procede adecuadamente cuando señala que el margen de utilidad bruta de un contribuyente se puede determinar presuntivamente en función al margen de utilidad bruta promedio de empresas similares, resultado que se muestra en la grafica que a continuación se presenta:



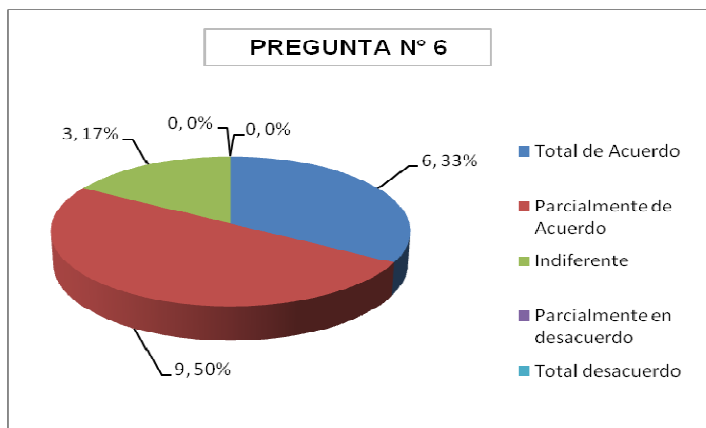
PREGUNTA N° 6: ¿Considera usted que sería apropiado incluir en la Ley del Impuesto a la Renta una presunción que considere el margen de utilidad bruta determinado en función a los comprobantes de pago que sustentan la propia contabilidad de los contribuyentes?

- a) Totalmente de acuerdo
- b) Parcialmente de acuerdo
- c) Indiferente
- d) Parcialmente en desacuerdo
- e) Totalmente en desacuerdo

Respuestas	Nº contadores	Porcentaje
Total de Acuerdo	6	33%
Parcialmente de Acuerdo	9	50%
Indiferente	3	17%
Parcialmente en desacuerdo		0%
Total desacuerdo		0%
TOTAL ENCUESTADOS	18	100%

Lo que significa que el 88% de los encuestados (total y parcialmente de acuerdo) considera que sería apropiado incluir en la Ley del Impuesto a la Renta una presunción que considere el margen de utilidad bruta determinado en función a los comprobantes de pago que sustentan la propia

contabilidad de los contribuyentes, resultado que se muestra en la grafica que a continuación se presenta:



4.2 Pruebas de hipótesis

4.2.1 Hipótesis General

El procedimiento de presunción establecido en el numeral 1 del artículo 93 de la Ley del Impuesto a la Renta como lucha contra la evasión tributaria en el sector grifos no considera necesariamente la realidad económica de las empresas por lo cual afecta su capacidad contributiva, siendo necesario proponer un nuevo procedimiento que si considere estos aspectos.

4.2.2 Hipótesis Específicas

- a) **La presunción establecida en el numeral 1 del artículo 93 de la Ley del Impuesto a la Renta sirve como herramienta de lucha contra la evasión tributaria en el sector grifos.**

La evasión tributaria es un problema importante en los todos países del mundo, pero en los países en vías de desarrollo (como el caso de nuestro país) este problema se agudiza más, puesto que no permite que el estado obtenga los recursos necesarios para atender las necesidades publicas de su población. En este contexto, las presunciones tributarias se convierten en una herramienta importante para la lucha contra la evasión tributaria.

- b) El actual procedimiento de presunción señalado en el numeral 1 del artículo 93 de la Ley del Impuesto a la Renta requiere modificaciones para considerar la realidad económica del contribuyente y no afectar su capacidad contributiva.**

No se puede negar la necesidad de que exista en nuestro ordenamiento tributario la posibilidad de que la Administración Tributaria pueda realizar la determinación de la obligación tributaria en base presunta; sin embargo, esto no significa que todas las presunciones establecidas hasta el momento no puedan ser objeto de revisión e incluso podría aceptarse la inclusión de nuevos procedimientos de presunción.

- c) Si se aplica la propuesta que contiene un nuevo procedimiento de presunción denominado Margen de Utilidad bruta promedio ponderado (MUB ponderado) entonces se consideraría la realidad económica del contribuyente y no se afectaría su capacidad contributiva.**

La nueva propuesta de presunción se basa en el análisis y revisión de los propios documentos del sujeto fiscalizado; por lo tanto, este nuevo procedimiento si consideraría la realidad económica de los contribuyentes y no afectaría su capacidad contributiva.

4.3 Identificación de variables

A través de las variables que conforman las hipótesis principales y las hipótesis secundarias, explicaremos la relación causa (variables independientes) y efecto (variables dependientes) que existe entre ellas.

a) Variables independientes.

La primera variable independiente (X1).- El procedimiento de presunción establecido en el numeral 1 del artículo 93 de la Ley del Impuesto a la Renta.

La segunda variable independiente (X2).- Actual procedimiento de determinación en base presunta señalado en el numeral 1 del artículo 93 de la Ley del Impuesto a la Renta.

La tercera variable independiente (X3).- Nuevo procedimiento de presunción denominado Margen de Utilidad bruta promedio ponderado (MUB ponderado)

b) Variables dependientes.

La primera variable dependiente (Y1).- Porcentaje de evasión tributaria en el sector grifos.

La segunda variable dependiente (Y2).- Realidad económica de las empresas.

La tercera variable dependiente (Y3).- Capacidad contributiva de las empresas.

4.4 *Presentación de resultados*

Como se puede observar del procedimiento aplicado a la empresa “Grifos XX” se determinó una omisión en los ingresos por un importe total de S/. 79,471, lo que significa un 0.37% respecto de los ingresos totales declarados, con lo cual podemos concluir que el contribuyente “Grifos XX” ha declarado prácticamente de manera correcta todos los ingresos obtenidos por el ejercicio 2013. De esta manera queda comprobado que si se analiza los propios documentos y libros contables de la empresa, debemos concluir con los ingresos que correspondan a la realidad económica de la empresa y no deben afectar su capacidad contributiva, que es el objetivo final del presente trabajo de investigación.

Es importante conocer que la facultad de determinación de la obligación tributaria en base presunta con la que cuenta la Administración Tributaria, no puede culminar en acotaciones que en muchos casos estén alejados de la realidad económica del contribuyente, vulnerando así el principio de capacidad contributiva como base de los impuestos que puedan soportar los contribuyentes.

5 CONCLUSIONES

- ✓ El actual procedimiento de presunción establecido en el numeral 1 del artículo 93 de la Ley del Impuesto a la Renta como lucha contra la evasión tributaria en el sector grifos no considera necesariamente la realidad económica de las empresas por lo cual afecta su capacidad contributiva, siendo necesario proponer un nuevo procedimiento que si considere estos aspectos.

Por ejemplo en la RTF N°6179-1-2010 de fecha 09-02 -2010 (que fue CONFIRMADA por el Tribunal Fiscal) la acotación realizada por la Administración Tributaria determino una renta neta presunta por S/. 2 499 807.54 a la que se resto la renta neta declarada por la recurrente de S/. 51 027.00 determinando un reparo como renta no declarada de S/. 2 448 780.54.

- ✓ La actual la presunción establecida en el numeral 1 del artículo 93 de la Ley del Impuesto a la Renta necesita modificaciones para considerar la realidad económica de los contribuyentes y no afectar su capacidad contributiva.
- ✓ Si se aplicará la propuesta que contiene un nuevo procedimiento de presunción denominado Margen de Utilidad bruta promedio ponderado (MUB ponderado) basado en los documentos y libros contables del propio contribuyente sujeto a fiscalización, entonces se consideraría la realidad económica del contribuyente y no se afectaría su capacidad contributiva.
- ✓ Si bien la determinación en base presunta como mecanismo de lucha contra la evasión tributaria que pueda aplicar la Administración Tributaria en un proceso de fiscalización podría considerarse un exceso, lamentablemente son necesarios en tanto en nuestro país no exista una cultura tributaria entre los contribuyentes, quienes

deberíamos entender que es una obligación con nuestro país el cumplir correctamente con nuestras obligaciones tributarias.

6 RECOMENDACIONES

- ✓ Que el numeral 1) del artículo 93 de la Ley del Impuesto a la Renta quede redactado de la siguiente manera:
 “Presunción de ventas o ingresos adicionando al costo de ventas declarado o registrado por el deudor tributario, el resultado de adicionar a dicho costo el margen de utilidad bruta promedio de empresas similares ***o el obtenido de los propios documentos y registros del sujeto fiscalizado***” (la cursiva en negrita es la propuesta normativa que se plantea en la presente investigación).
- ✓ Que se incluya un artículo 61-A en el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, con el siguiente tenor:

Para la aplicación de la presunción prevista en la última parte del numeral 1 del artículo 93 de la Ley, se tendrá en cuenta lo siguiente:

El procedimiento de Margen de Utilidad Bruta Promedio Ponderado (en adelante MUB ponderado) se podrá aplicar cuando el contribuyente fiscalizado realiza ventas principalmente a consumidores finales. Se deberá calcular el MUB ponderado por cada producto que comercialice la empresa (será considerado válido el procedimiento incluso si se aplica a productos que representan como mínimo el 80% de las ventas anuales). El MUB ponderado viene a ser un ratio que considera la rentabilidad y rotación de los productos que comercializa el contribuyente. Para la aplicación de la presente presunción se deberá considerar lo siguiente:

i) Para calcular el margen de ganancia unitario se tomara las compras y ventas a valor unitario por cada uno de los productos seleccionados. En el caso de las compras se deberá considerar todas las adquisiciones realizadas en el periodo a nivel de costo unitario aplicando las normas de costeo que sean pertinentes; es decir, si hay costos de adquisición vinculados deberán ser tomados en cuenta. Para el caso de las ventas, se tomara una muestra significativa de valor de venta unitario vigente en distintos días del ejercicio. Esta muestra será seleccionada aplicando las reglas de estadística al universo de comprobantes de pago emitidos en el ejercicio considerando un margen de error de 5%. La cantidad de comprobantes obtenidos en esta aplicación será la muestra mínima pudiéndose elaborar el procedimiento con una mayor cantidad de comprobantes. Al valor de venta determinado se le resta el valor de compra de preferencia coincidiendo los mismos días o en todo caso de días previos. A esta diferencia se le dividirá entre el costo unitario determinándose así un MUB promedio por cada producto seleccionado para luego calcular el margen de promedio anual. Esto viene a ser la rentabilidad de cada producto y se determinara a nivel de dos decimales.

La rotación viene a ser la participación de cada producto en las ventas anuales del negocio. Aplicando la formula contable del costo de ventas (Existencia inicial + Compras – Existencia Final) se calculará el costo de ventas de cada producto seleccionado y se dividirá entre el total anual del costo de ventas declarado y/o registrado. Este porcentaje se determinara a nivel de dos decimales.

ii) Respecto de aquellos productos no seleccionados, se le considerara como margen de ganancia al obtenido de la declaración jurada presentada por el contribuyente en el ejercicio sujeto a fiscalización $((\text{ventas} - \text{costos de ventas}) / \text{costo de ventas})$ y como

ratio de participación es el residual para llegar al 100% sobre la rotación ya obtenida.

El MUB ponderado del ejercicio será la sumatoria del MUB ponderado obtenido en i) y ii). Este margen se aplicara al total anual del costo de ventas declarado y/o registrado obteniéndose de esta manera los ingresos anuales para el ejercicio sujeto a fiscalización.

- ✓ Este procedimiento de presunción en el presente trabajo de investigación ha sido aplicado a empresas del rubro comercialización de combustible, nada impide que se aplique a cualquier tipo de empresa, siempre que se cumpla con los supuestos mínimos para su aplicación, como son: que no comercialice muchos productos (por ejemplo no más de 10 bienes), que sus ventas sean principalmente a consumidores finales, que la emisión de los comprobantes de pago sea manual, que se haya configurado previamente una causal habilitante para efectuar la determinación en base presunta (por ejemplo que durante el ejercicio sujeto a revisión se haya detectado que no entrega comprobante de pago por las ventas realizadas), entre otros.
- ✓ Que se revisen las presunciones actualmente establecidas en las normas tributarias y corregir o eliminar aquellas que transgredan principios tributarios fundamentales como son la realidad económica y la capacidad contributiva de los contribuyentes.

7 REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

GIULIANI FOUNROUGE, Carlos.- Derecho Financiero, Fondo Editorial de Derecho y Economía novena edición, Buenos Aires 2005.

CALVO ORTEGA, Rafael.- Curso de Derecho Financiero, Civitas Ediciones tercera edición, Madrid 1999.

ZICCARDI, Horacio.- Tratado de Tributación, Editorial Astrea Buenos Aires 2003.

DE LA GARZA, Sergio.- Derecho Financiero Mexicano. Editorial Porrúa S.A México 1983.

SANABRIA ORTIZ, Rubén.- Derecho Tributario, Grafica Horizonte Lima 2001.

ESEVERY MARTINEZ, Ernesto.- Presunciones legales y Derecho Tributario, citado por Javier Laguna Bustamante del Instituto de Investigación El Pacífico SRL.

CABANELLAS, Guillermo.- Diccionario de Derecho Usual 27ª edición.

GARCIA MULLIN, Juan Roque.- Manual del Impuesto a la Renta, Centro Interamericano de Estudios Tributarios- CIET, Doc. N° 875 Buenos Aires, Editorial Heliastrea Argentina 1978.

8 ANEXOS

ANEXO N°01

ENCUESTA

PROYECTO DE TESIS

“ESTUDIO DEL PROCEDIMIENTO DE DETERMINACION TRIBUTARIA EN BASE PRESUNTA ESTABLECIDO EN EL NUMERAL 1 DEL ARTICULO 93 DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA FRENTE A LA REALIDAD ECONÒMICA Y CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LAS EMPRESAS COMO LUCHA CONTRA LA EVASION EN EL SECTOR GRIFOS”.

La presente encuesta servirá como sustento de una investigación que se viene realizando para optar el grado de magister por lo cual nos gustaría contar con su valiosa colaboración.

El numeral 1 del artículo 93 de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF señala que, para efectos de la determinación sobre base presunta, la SUNAT podrá determinar ventas o ingresos adicionando al costo de ventas declarado o registrado por el deudor tributario, el resultado de aplicar a dicho costo el margen de utilidad bruta promedio de empresas similares.

En ese sentido, por favor responda con la mayor sinceridad posible a las siguientes preguntas:

PREGUNTA Nº 01:

¿Considera usted que en la actualidad la presunción establecida en el numeral 1 del artículo 93 de la Ley del Impuesto a la Renta toma en cuenta la capacidad contributiva de los contribuyentes?

- a) Totalmente de acuerdo
- b) Parcialmente de acuerdo
- c) Indiferente
- d) Parcialmente en desacuerdo
- e) Totalmente en desacuerdo

PREGUNTA Nº 02:

¿Considera usted que en la actualidad la presunción establecida en el numeral 1 del artículo 93 de la Ley del Impuesto a la Renta toma en cuenta la realidad económica de las empresas?

- a) Totalmente de acuerdo
- b) Parcialmente de acuerdo
- c) Indiferente
- d) Parcialmente en desacuerdo
- e) Totalmente en desacuerdo

PREGUNTA Nº 03:

¿Considera usted que la presunción establecida en el numeral 1 del artículo 93 de la Ley del Impuesto a la Renta sirve como herramienta para la lucha contra la evasión tributaria en el sector grifos?

- a) Totalmente de acuerdo
- b) Parcialmente de acuerdo
- c) Indiferente
- d) Parcialmente en desacuerdo
- e) Totalmente en desacuerdo

PREGUNTA N° 04:

¿Considera usted que la actual la presunción establecida en el numeral 1 del artículo 93 de la Ley del Impuesto a la Renta necesita modificaciones para considerar la realidad económica de los contribuyentes y no afectar su capacidad contributiva?

- a) Totalmente de acuerdo
- b) Parcialmente de acuerdo
- c) Indiferente
- d) Parcialmente en desacuerdo
- e) Totalmente en desacuerdo

PREGUNTA N° 05:

¿Considera usted que la actual legislación del Impuesto a la Renta en el Perú procede adecuadamente cuando señala que el margen de utilidad bruta de un contribuyente se puede determinar presuntivamente en función al margen de utilidad bruta promedio de empresas similares?

- a) Totalmente de acuerdo
- b) Parcialmente de acuerdo
- c) Indiferente
- d) Parcialmente en desacuerdo
- e) Totalmente en desacuerdo

PREGUNTA N° 06:

¿Considera usted que sería apropiado incluir en la Ley del Impuesto a la Renta una presunción que considere el margen de utilidad bruta determinado en función a los comprobantes de pago que sustentan la propia contabilidad de los contribuyentes?

- a) Totalmente de acuerdo
- b) Parcialmente de acuerdo
- c) Indiferente

- d) Parcialmente en desacuerdo
- e) Totalmente en desacuerdo

PREGUNTA N° 07:

Algún comentario o aporte que podría hacer respecto a este tema de presunción en base al margen de utilidad bruta de negocios similares.

.....
.....